

2020 年度専門職学位論文

主査	伏見 俊行 教授
副査	秋葉 賢一 教授
副査	村松 洋介 教授

論文 題目	主題	ASEAN 諸国の付加価値税
	副題	比較分析による制度研究

研究科	大学院会計研究科
専攻	会計専攻
学籍番号	48201001
氏名	藤井 康秀

論文概要

本稿は、東南アジア連合（ASEAN）諸国の付加価値税に焦点を当てて、比較分析する手法により制度研究するものである。対象とした国は、多段階消費税を採用しているシンガポール、マレーシア、インドネシア、フィリピン、タイ、ベトナム、ラオス、カンボジアの8か国である。マレーシアは、2018年に付加価値税を廃止し単段階消費税である売上税・サービス税に移行しているが、廃止前に採用されていた付加価値税法を基に比較作業を行った。ASEAN加盟国であるブルネイには、付加価値税は導入されていない。また、ミャンマーは、商業税と呼称されている多段階消費税が導入されているが、前段階税額控除が不完全な形で運用されているため、比較分析から除外した。

本稿による上記諸国の付加価値税制の研究の目的は、ミャンマーが将来において、商業税を完全な形の付加価値税制へと移行するに際しての参考資料を提供することを企図したものである。周辺諸国の付加価値税制を研究することにより、東南アジアの社会・経済状況に対応した制度設計に資するものと思料した。

本稿では、第1部において、日本において導入された多段階消費税である「消費税」法を基礎として、付加価値税の理論的枠組みの把握と論点の整理を試みた。第2部では、第1部で整理した論点に従い、ASEAN各国の付加価値税法を比較分析する作業を行った。その際には、各国の付加価値税のモデルとなったと推量される欧州連合（EU）の付加価値税指令の規定も参照している。

各国の付加価値税を比較検証するに際しては、以下のように論点を整理した。

① 課税取引

課税対象取引は、国内の物品の販売およびサービスの提供、ならびに物品の輸入であるが、課税の要件となる国内取引、事業性、対価性の要件がどのように規定されているかを検証した。特に、国内取引の判定基準については、国外の事業者による国内事業者へのサービス提供（サービスの輸入）、および国内の事業者による国外の事業者へのサービス提供（サービスの輸出）に係る国内判定基準に焦点を当てた。サービスの提供の国内判定については、サービスの受益者が国内に所在することを基準（受益者基準）とする国、また、サービスの提供の場所または提供者の所在地が国内であることを基準（提供者基準）とする国がある。日本の消費税法、EUの付加価値税法の双方を参照し、事業者向けのサービス提供においては、受益者基準を用いるのが妥当と判断した。また、そのような国外事業者のサービスに対して課された付加価値税の納付については、通常、サービスの受益者となった国内の事業者が国外の事業者に代わって納税義務を負うこととなる。その際の納税方式としては、セルフアセスメント方式または源泉税方式を採用する国とリバースチャージ方式を採用する国があるが、制度の効率的運用と実効性に配慮して、源泉税方式を提案した。

② 免税取引

ASEAN 諸国の付加価値税法でも、国境税調整を容易にするために仕向地主義が採用されている。これらの諸国で特徴的なことは、国内に輸出型製造業を誘致するために経済特別区が設置されていることである。これらの経済特別区は、関税法上の非関税地域として認定されており、国内の事業者による特別区内に所在する事業者への物品の販売は、国外の事業者への輸出手続と同様の税関手続が要求されるため、物品の販売については輸出免税の適用を受けることになる。一方、非関税地域内に所在する事業者またはその事業者に雇用された従業員に対するサービス提供を同様に輸出免税の対象とするかどうか、また、どの範囲のサービスに適用するかは、それぞれの国で規定ぶりに相違がある。提案においては、制度の分かりやすさ、実効性に配慮して、輸出製品の製造に資するためのサービスを限定して輸出免税とすることを提案した。

③ 非課税取引

非課税取引は、わが国消費税および EU 付加価値税において、付加価値税の課税になじまないとされる物品およびサービス、ならびに国民生活への影響に配慮して政策的に非課税とされる物品およびサービスが細かく規定されている。なかでも、不動産の譲渡・賃貸については、不動産全般を非課税とする国と、住宅用不動産に限定して非課税とする国がある。どの範囲の土地および建物の取引を非課税とすることが合理的であるかを考察した。

④ 小規模事業者免税制度

アジア諸国では、小規模事業者が支えている産業分野も多い。このような小規模事業者の免税制度を設定するか否か、簡易課税制度を設けることが合理的か否か、それぞれの国の事情を勘案して検討した。

⑤ 税率

税率については、ほとんどの ASEAN 諸国で単一税率を採用している。欧州では、付加価値税が持つ所得逆進性を緩和するとともに、低所得層の救済措置として軽減税率またはゼロ税率・非課税措置を導入する国も多い。ASEAN 諸国の一部でも軽減税率を導入する国もある。複数税率の導入がどのような制度的な効果を持つのかを検証した。

⑥ 課税期間と期間帰属

課税期間の設定は、課税事業者の事務負担とキャッシュフローに影響する事項である。国内取引を主とする事業者は、納税資金の支払いに猶予を得るためにより長い課税期間を求めるであろうし、輸出型企業であれば仕入税額の還付を早めるために短い課税期間を望むことが予想される。課税事業者に受け入れやすい課税期間を検討した。

また、売上取引がどの課税期間に帰属するかを決定する課税点の設定も重要である。物品の販売、サービスの提供、物品およびサービスの輸入のそれぞれの取引について、課税点を明確にした。

⑦ 仕入税額控除と正規のタックスインボイス

タックスインボイス方式を採用する付加価値税制度では課税標準の算出は、正規のインボイス上の税額を基礎として計算される。ただし、取引後の返品、値引き、割戻し、あるいは品種や数量の訂正または誤謬の修正など、売上税額を修正することが必要な場面において、タックスインボイスの修正をどのように認めるかを細かく規定する国がある。タックスインボイスの修正手続規定の在り方を検討した。

タックスインボイス方式を採用する付加価値税制度においては、仕入税額控除は、正規のタックスインボイスの保持が要件となる。また、事業目的との関連性、課税取引との関連性、事業目的とはみなされない支払い等については、各国が細かい規定を設けている。以上のような仕入税額控除の要件を、各国規定に倣って整理した。

最後に、タックスインボイスの記載要件を明確にすることは、正規なタックスインボイスであることを証明し、また検証するために重要な規定となる。各国の規定ぶりを比較して、必要十分となる記載事項を検証した。

最終章において、ミャンマー商業税を付加価値税に移行させる際の制度の概要案を提示した。提案にあたっては、現行商業税の欠点、および付加価値税に移行することのメリットを整理している。商業税は、資本財に係る税額控除を認めていないために単段階消費税に酷似し、資本財に対する二重課税が生じている。また、前段階税額控除が不完全にしか運用されていないために、累積的多段階消費税（取引高税）と同等となっており、課税が累積して消費者に対する税負担が不明瞭となり、制度全体への信頼性を失わせている。付加価値税への移行は、これらの欠点を克服するばかりでなく、税収増大への貢献、徴税手続の効率化、さらには税務行政の有効化を実現できるものであることを主張した。

以上

目次

はじめに（本稿の目的）	-----	7
第1部 付加価値税の論点		
第1章	付加価値税の仕組み	
	1. 直接消費税と間接消費税	----- 10
	2. 個別消費税と一般消費税	----- 11
	3. 単段階消費税と多段階消費税	----- 11
	4. 付加価値の三類型	----- 15
	5. インボイス方式と帳簿方式	----- 15
第2章	課税対象となる取引	
	1. 課税取引とその他の取引	----- 16
	2. 課税取引の要件	----- 18
	3. 免税取引（輸出免税）	----- 24
	4. 非課税取引	----- 25
第3章	納税義務者	
	1. 国内取引における納税義務者	----- 26
	2. 輸入取引における納税義務者	----- 27
	3. 「特定仕入れ」における納税義務者	----- 27
	4. 小規模事業者免税制度	----- 28
	5. 取引の帰属判定	----- 30
第4章	課税標準と税率	
	1. 課税標準	----- 31
	2. 税率	----- 32
第5章	税額の計算と税額控除	
	1. 課税期間と期間帰属	----- 33
	2. 期間帰属の例外取引	----- 34
	3. 仕入税額控除	----- 34
	4. 適格請求書保存方式（インボイス方式）の導入	----- 37

第2部 ASEAN 諸国付加価値税の比較分析

第1章	課税対象となる取引	
1.	国内取引と輸入取引	39
2.	免税取引	47
3.	非課税取引	58
第2章	納税義務者	
1.	納税義務者	68
2.	事業者登録と免税事業者	75
第3章	課税標準と税率	
1.	課税標準	80
2.	税率	89
第4章	税額の計算と税額控除	
1.	課税期間と期間帰属	92
2.	仕入税額控除の要件と制限	101
3.	正規のタックスインボイスの要件	119
第5章	ミャンマー付加価値税への提案	
1.	商業税から付加価値税への移行	129
2.	課税取引・免税取引・非課税取引	131
3.	納税義務者	140
4.	課税標準と税率	143
5.	税額の計算と税額控除	147
	(参考文献)	157

はじめに（本稿の目的）

本稿は、東南アジア諸国連合（ASEAN）諸国の付加価値税に焦点を当てて、比較分析する手法により制度研究を行うものである。対象とした国は、多段階消費税を採用しているシンガポール、マレーシア、インドネシア、フィリピン、タイ、ベトナム、ラオス、カンボジアの8か国である。マレーシアは、2018年に付加価値税を排し単段階消費税である売上税・サービス税に移行しているが、廃止前に採用されていた付加価値税法を基に比較分析作業を行った。ASEAN加盟国であるブルネイには、付加価値税は導入されていない。また、ミャンマーは、商業税と称されている多段階消費税が導入されているが、前段階税額控除が不完全な形で運用されているため、比較分析から除外した。むしろ、本稿による上記諸国の付加価値税制の研究は、ミャンマーが将来において、商業税を完全な形の付加価値税制へと移行するに際しての参考資料となることを企図したものである。

付加価値税は、現在、世界の多くの国で用いられており、当該税制から徴収される税収が財政全体に占める重要性は増大してきている。現在の形の付加価値税が最初に導入されたのは、1960年代の欧州諸国であったが、その後の40年間において、世界の190か国以上で用いられるに至っている¹。東南アジア諸国においても、1990年代初めにタイが導入して、順次、他の東南アジア諸国にも導入されていった。アジア諸国では、法人および個人の所得課税を中心とした税制度を施行してきていたが、国民の納税意識が必ずしも高くないこと、法人における簿記会計の普及の遅れ、税務行政機関における人材の不足などの理由により税執行は必ずしも効率的とは言えなかった。そのような中で導入された間接税である付加価値税は、幅広く、薄く課税する方式と、物品やサービスの提供者である法人企業に納税義務を負担させることで、徴税の効率性を増大させた。

また、付加価値税は、国民の消費に着目して課税する税制度であり、その税収は、国の経済規模の成長と比例関係にある。付加価値税の課税物件となる「付加価値」にはいくつかの考え方があるが、多くの国で採用されている付加価値税では「消費型」の「付加価値」概念が採用されており、これは、個人の最終消費支出（C）に一致するものであり、国民総生産（GDP）から、投資額（I）を控除した額である。従って、税率が一定とすれば、GDPの成長に正比例することになる。そのために、現在では、付加価値税による税収は東南アジア諸国の歳入においても重要な位置を占めるに至っている。

本稿では、まず第1部において、日本において導入された多段階消費税である「消費税」法を基礎として、付加価値税の理論的枠組みと論点となる事項を整理した。第2部では、そこで議論された論点に従い、東南アジア諸国の付加価値税法の比較検証を行った。その際には、その規範とされたであろう欧州連合（EU）の付加価値税指令の規定の内容も項目

¹ 石弘光著「消費税と政治経済」日本経済新聞出版社 65 頁

に応じて参照した。この比較検討を行って得られた各国の付加価値税制に共通する事項、また相違する事項の背景を理論的に分析し、ミャンマー政府が現行の商業税を付加価値税に移行するに際して、より効率的で、かつミャンマーの経済社会に適合した制度を設計するための参考資料を提示するよう試みた。

2021 年 1 月 8 日
早稲田大学大学院会計研究科
高度専門コース
藤井 康秀

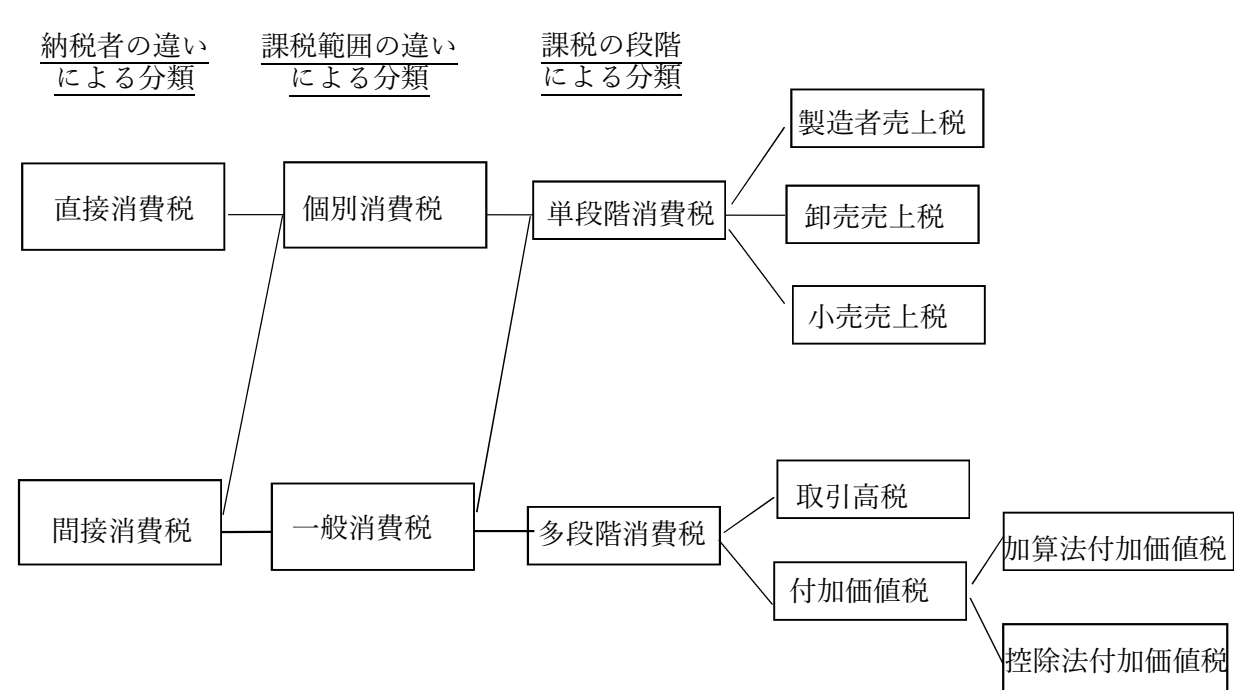
第 1 部 付加価値税の論点

第1章 付加価値税の仕組み

1. 直接消費税と間接消費税

付加価値税は、物品・サービスの個人の消費に負担応力（担税力）を認めて課税する消費課税に属する課税である。消費税は、その歴史的な発展過程において、いくつかの類型に整理することができる。

図 1-1 消費税の分類と発展過程



最初に、誰を納税者とするかの相違により、直接消費税と間接消費税に区分される。消費者の最終的な消費行為そのものを対象として課税を行うものが直接消費税であり、最終的な消費行為よりも前段階で、物品・サービスを提供する事業者に対して課税を行うものが間接消費税である。直接消費税の事例としては、ゴルフ場利用税や入湯税があり、このような施設の利用者が施設の利用料金を支払う際に同時に徴収され、施設を運営する事業者が納付する（徴税納付）。一方、間接消費税は、日本で導入されている消費税や酒税が代表的事例であり、物品・サービスの生産から販売に至るサプライチェーンに関わっている製造業者、卸売り・小売り業者等に課税され、事業者による申告納付（一部は賦課課税）

により納税される。サプライチェーンの過程で納付された税額は、それぞれの業者の価格に転嫁され、最終的な消費者が負担することが予定されている。

2. 個別消費税と一般消費税

消費税は、課税の対象とする物品・サービスの範囲の相違により、個別消費税と一般消費税とに区分される。個別消費税とは、酒、たばこ、石油など特定の物品またはサービスに課税されるものである。特に、奢侈品（例えば、ゴルフ場利用税等）や特定の目的に直接関連する物品（例えば、電気・ガス税等）に課税されるが、代替可能な物品・サービスがある場合には、消費行動に対する課税の中立性を損ねることが指摘される。また、一国の経済発展に伴い、国民生活が多様化するにつれて生活必需品と奢侈品との区別が難しくなる問題もある²。

一方、原則としてすべての物品・サービスに課税される消費税を一般消費税とよばれる。すべての物品・サービスに課税することで消費に対する中立性を維持し、また、制度の効率性の観点からも、個別消費税よりも優れていると言われる。20 世紀の中葉以降、世界各国の消費税制度は、大勢として、一般消費税である付加価値税に移行しつつある³。

3. 単段階消費税と多段階消費税

一般消費税として幅広く課税対象をもつ消費税においては、その徴税の仕組みとして、サプライチェーンのすべての段階において課税する多段階消費税と、製造、卸売り、小売りの特定の一段階でのみ課税する単段階消費税とに区分される。

（1）単段階消費税

単段階の消費税には、製造業者による販売の段階でのみ課税する「製造者売上税」、卸売りや小売りの段階でのみ課税する「卸売売上税」「小売売上税」を採用した事例がある。

① 製造者売上税

² 水野忠恒「体系租税法（第 2 版）」中央経済社 911 頁

³ 金子宏著「租税法（第 23 版）」弘文堂 779 頁

製造業者の売上に課税されるもので、その物品等が卸売り、小売りという事業者に転売されて最終消費者に販売される過程では、それぞれの販売価格に転嫁される仕組みである。

製造業者は卸売りや小売りの事業者よりも数が少ないと見込まれ、税の執行はより容易であるが、一定の税収を得るためには税率が高くなる傾向にある。また、サービスが課税対象からもれており、一般消費税としては不完全である。また、サプライチェーンの過程では関連の卸売会社に製品を無償または低額で譲渡することにより租税回避を図る事例が出る虞もある。さらには、経済状況によっては税額を製品の販売単価に転嫁することが難しい状況も想定され、その場合には企業に過重な税負担が生じることもありうるため、一般消費税とはきわめてプリミティブで欠陥の多いものである⁴。

② 卸売売上税

卸売業者の売上に課税されるもので、その後の小売りの段階の価格に転嫁される仕組みである。サービスが課税対象からもれていることは、製造者売上税と同様の欠陥である。さらには、サプライチェーンのあり方、例えば、卸売りと小売りが分離されていない大企業が有利になるとの指摘もある。また、物品が製造・卸売り・小売りという段階に一定方向に流通するだけでなく、卸売業者から製造業者への物品の販売など逆方向の取引もあることから、課税が累積し、税負担の割合が一定せず、結果として、課税の中立性を損ねるという問題点が残る⁵。

③ 小売売上税

最終消費者に売り上げる段階で課税するもので、多段階消費税で納付される消費税と同額となることが予定される。また、小売り段階の課税にはサービスも課税対象に含めることが可能であるという利点もある。しかしながら、上述のように小売業者から製造者が購入し、さらに小売業者に販売される物品もありうるし、また、サービスの提供は一般に個人消費用のものと事業用のものが混合しており、これらの部分について税の累積が発生する問題点がある。

(2) 多段階消費税

多段階消費税は、サプライチェーンの各段階で課税するものであるが、前段階の税額を仕入税額控除として認めて課税の累積が排除される「付加価値税」と呼ばれる仕組みと、前段階の税額を控除せずに税額が累積していく「取引高税」と呼ばれる仕組みがある。

① 取引高税

⁴ 金子 780 頁

⁵ 水野 912 頁

取引高税は、サプライチェーンのすべての取引段階の売上高に対して課税するもので、低い税率で多額の税収を確保することで、第一次大戦後の欧州各国で採用され、現行の付加価値税に移行するまで実施されてきた。ただし、この場合、各段階の税負担が累積する（累積型）ため、サプライチェーンの長短によって、同じ物品またはサービスの税負担額に差が出てくる弊害がある。課税の累積を回避するためには、サプライチェーンを短くすることが有効であり、すなわち、製造と卸売りの統合や、卸売りを介在しない事業形態に代えるなど、企業の合併や合同を促すことになり、ここでも大企業に有利な税制となる。いずれにしても、企業の競争力に応じて税の過大転嫁や過少転嫁などの原因となり、公平の観点からも、競争中立性の観点からも欠陥が多い⁶。また、別の問題として、取引高税の下では取引段階によって税額が異なるため、輸出免税など国際的二重課税排除のための国境税調整が困難になるという問題がある。そこで、欧州各国でも、競争中立性の観点から次第に付加価値税に移行されることとなった⁷。

② 付加価値税

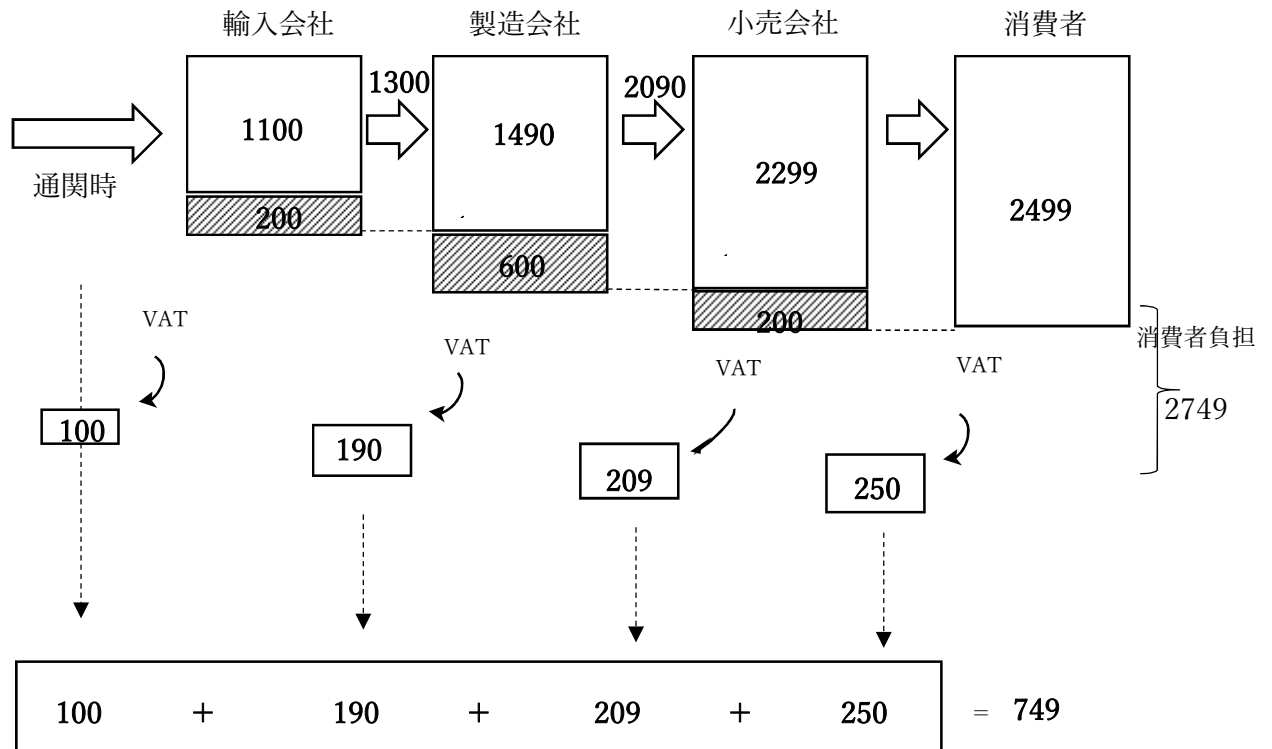
付加価値税は、サプライチェーンのすべての取引段階で発生した「付加価値」に対して課税するものであり、取引高税が「売上高」を課税標準とするところと相違がある。「付加価値」の計算根拠には、「加算法」と「控除法」の二種類がある。付加価値とは、原材料の製造から製品の小売りまでの各段階で新たに付加される価値のことであるが、生産者所得の立場から見れば、事業の売上金額から、その事業が他の事業者から購入した土地・建物・機械設備・原材料・動力等に対する支出を控除した金額であり（控除法）、同時に、国民所得の立場から見れば、分配された賃金・地代・利子および企業利潤を合計した金額である（加算法）。わが国で、1950年にシャウプ勧告により採用された付加価値税では加算型の付加価値の考え方が採用されていた。その後、1954年にフランスで導入された付加価値税（それ以後、EEC加盟国、その他のヨーロッパ諸国に広く採用された）では、基本的には控除法の考え方を採用するものであるが、計算方法は、売上税額から仕入税額を控除するものであり、仕入税額控除法または前段階税額控除法と呼ばれる方法であった（図1-2参照）。

図1-2 取引高税と付加価値税（税率10%のケース）

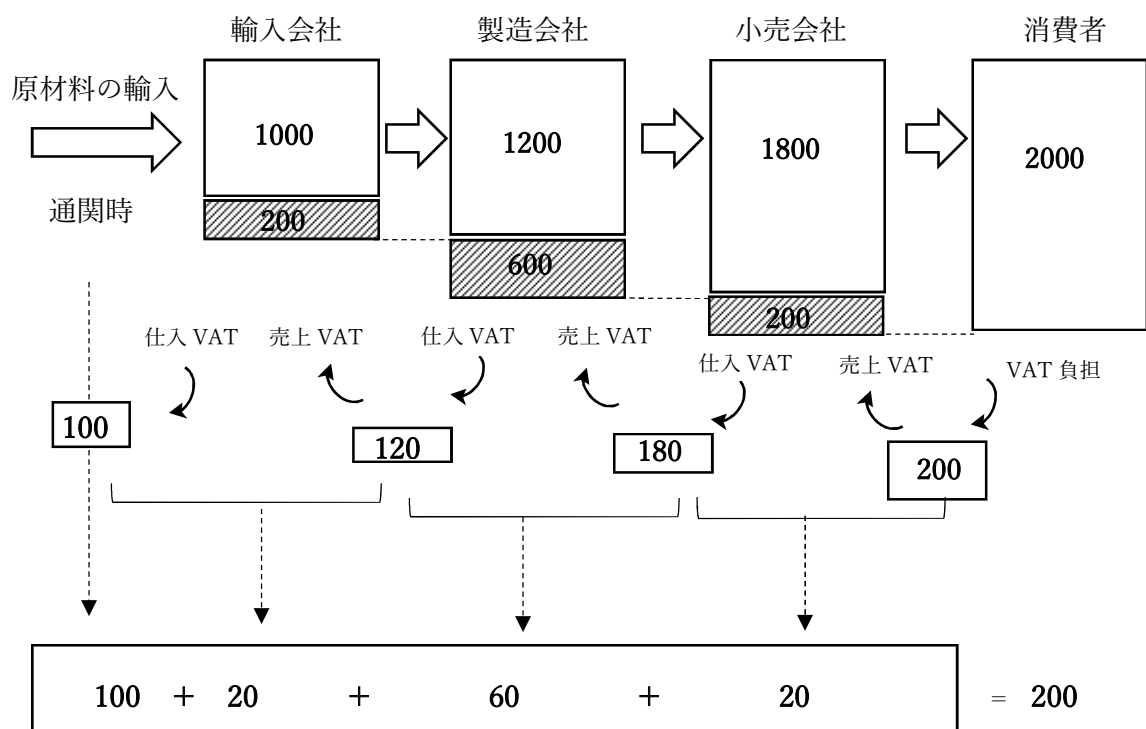
⁶ 金子 782 頁

⁷ 水野勝『わが国における一般的な消費課税の展開』、碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実編「金子宏先生古希祝賀 公法学の法と政策 上巻」有斐閣 197 頁

① 取引高税



② 付加価値税



4. 付加価値の三類型

控除法により付加価値を算定する場合において、「売上（に係る税額）」から控除する「仕入（に係る税額）」に含める資本的設備等の償却資産の取扱いの相違により、①売上型付加価値、②所得型付加価値、③消費型付加価値の三つの立場がある。これらの考え方は、「付加価値」をどのように定義するかにより相違している⁸。

① 売上型付加価値では、「仕入」として控除されるものは「原材料費」のみであり、資本的設備等の減価償却費等の控除はなされない。この考え方における付加価値は国内総生産（GDP）と等しくなる。

② 所得型付加価値では、所得税における所得の計算と同様に「仕入」に資本的設備等の減価償却費を含めることが認められる。この場合の付加価値は、国内純生産（NDP）と等しくなる（ $NDP = GDP - \text{減価償却費}$ ）。

③ 消費型付加価値では、「仕入」に「原材料費」とともに「資本財購入費」が含まれる。つまり、資本的設備等が即時償却されることになる。この場合の、付加価値は国内総生産（GDP）から投資額（I）を控除した消費支出額（C）と等しくなる。

上記の②所得型付加価値の考え方は、加算法による付加価値税と符合する。企業の利潤を付加価値として考えるときには、資本財の購入に対する減価償却費が考慮された企業所得を基礎とするからである。一方、控除型の付加価値税には、③の消費型の付加価値の考え方が符合する。減価償却費に代えて、資本財の購入額を即時償却して費用化する計算の仕組の方が、実務上の容易さがあるためと考えられる⁹。欧州諸国ならびに日本で採用されている付加価値税では、③消費型の付加価値計算が採用されている。後述するミャンマーの商業税では、上記①の売上型付加価値の考え方が採用されており、付加価値税への移行に際して、資本財に係る税額の控除を見直す必要がある。

5. インボイス方式と帳簿方式

仕入税額控除型の消費税の導入においては、仕入税額の計算について、インボイスに基づいて積算していくインボイス方式と、会計帳簿上の仕入金額に基づいて算出する帳簿方式（アカウント方式）がある。欧州諸国等で広く採用されているインボイス方式では、仕入先の業者等から送付されてきたタックスインボイス上に明記されている税額に基づき、

⁸ 中里実・弘中聡浩・渕圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編「租税法概説（第3版）」214頁

⁹ 水野 915頁

このタックスインボイスが正規のものであり、かつ正しく保管されていることを条件に仕入税額の控除を認めている。日本で採用されている帳簿方式では、正規のタックスインボイス等を要求せず、企業が整備する会計帳簿等の記載に基づいて仕入総額に税率を乗じた金額で、仕入税額の控除を認めることになる。この場合、会計帳簿等の整備と保管が控除の条件となる。

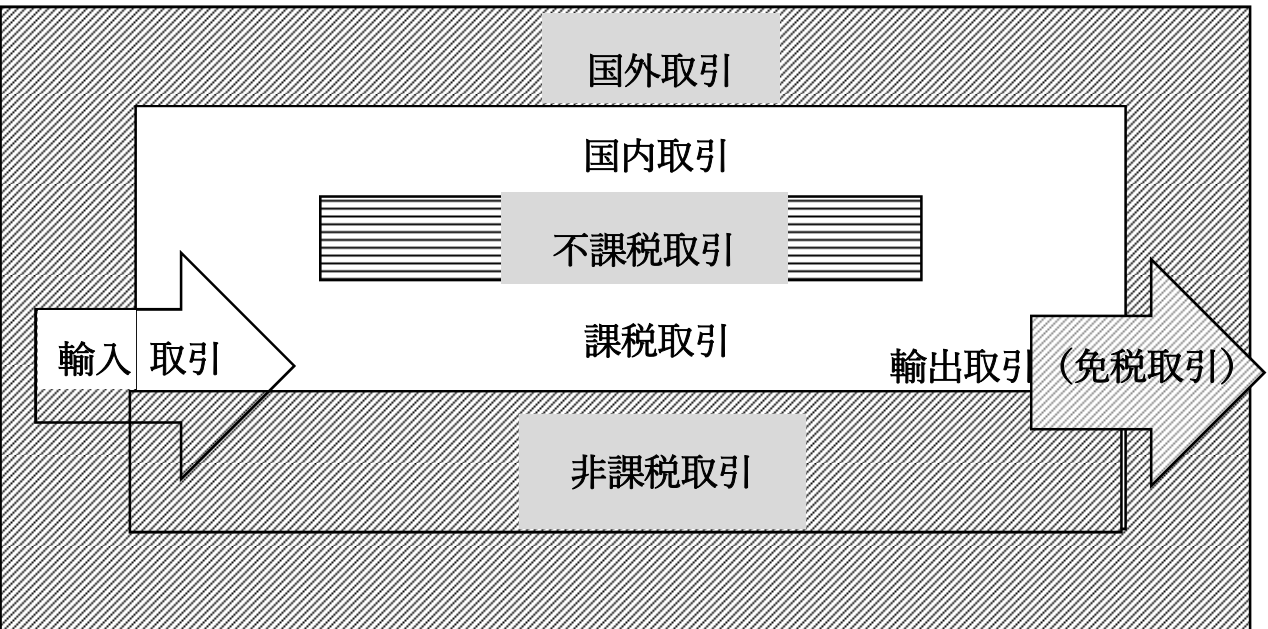
第2章 課税対象となる取引

1. 課税取引とその他の取引

日本の消費税法では、「資産の譲渡等および特定仕入れ」を課税対象としている（消法 4 条）。ここで「資産の譲渡」とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡および貸付、ならびに、役務の提供のことである（消法 2 条 1 項 8 号）。従って、課税対象は、（１）資産の譲渡、（２）資産の貸付、（３）役務（サービス）の提供、（４）特定仕入れであり、それらの取引は、国内で、かつ、事業として対価を得て行われる取引である。加えて、（５）保税地域から外国貨物を引き取る行為も、消費税の課税取引である（消法 4 条 2 項）。一方、課税取引とならない取引は、非課税取引、（輸出）免税取引、不課税取引とに分類される。

国内取引として行われる「資産の譲渡等」が課税対象であり、国外で行われる取引は課税の対象外である（不課税取引）。さらに、国内で行われる取引であっても、事業取引に該当しない個人的消費や対価を得ずに行われる取引は原則として不課税取引である。また、国内で取引される物品・サービスのうちには、性質上で消費課税になじまないもの、または特定の政策的配慮から非課税となるものが規定されている（非課税取引）。なお、国外から国内に持ち込まれる貨物のうち、非課税品として規定されている物品の輸入は非課税取引に含まれる。そして、国外に搬送される物品の輸出は免税となり、国内におけるサプライチェーンで納付された消費税が免除される（免税取引）。

図 1-3 付加価値税の課税・非課税・免税・不課税取引



(1) 資産の譲渡

譲渡の対象となる資産とは、棚卸資産・固定資産の有形資産のみならず、商標権・特許権等の無形資産を含み、取引の対象となるすべての資産を含むものである（福岡高裁平成24年3月22日判決）。ただし、非課税取引として別表第1に規定される物件は除外される（消法6条1項）。また、資産の譲渡とは、資産の同一性を保持しつつ、それを他人に移転することと理解されている¹⁰。

(2) 資産の貸付

資産の貸付とは、上記の非課税資産を除く有形・無形の資産を、その「資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為（電気通信利用役務の提供を除く）」と定義される（消法2条2項）。資産の賃貸やリースは、一般にはサービス提供とみなされるが、財産の利用権の移転は、それ自体が財産の譲渡であるという理解である。

(3) 役務（サービス）の提供

役務の提供とは、各種の契約により労務・便益その他のサービスを提供することと定義される。

一般に、サービスの提供は、資産の譲渡と厳密に区分されたものとは言えない。例えば、住宅サービスについて、建売住宅の販売は、建物という財産の譲渡であるが、建築の請負の場合には、完成した建物という財産の譲渡・引渡しとも、建築というサービスの提供とも取れる取引である。また、賃貸・リースは、上記に述べたように財産の利用権の譲渡であると理解される。そのため、消費税の課税においては、サービスへの課税は、労働に対する課税であることが意識されているのである¹¹。

(4) 特定仕入れ

特定資産の譲渡等とは、「事業者向け電気通信利用役務の提供」（消法2条1項8の4号）および「特定役務の提供」（同8の5号、消税令2条の2）のことを指している。この項目は、平成27年の改正により導入されたもので、いわゆる国外の事業者からのサービス提供についての課税を示したものである。例えば、電子商取引として、国外事象者がインターネットを通じて物品の売買を行う、もしくは映画や音楽ソフトの配給を行うような場合に、それらを国内の事業者が購入した場合に、リバースチャージ方式により消費税を課税するものである。昨今、デジタル経済の発展に伴い、国際商取引に物理的な媒体や国内の恒久的施設を必要としない取引が増加する傾向にある。国内の事業者が同種の取引を国内で展開する場合には、当然に消費税の課税対象となるのに対して、国外の事業者がこのような

¹⁰ 金子 792 頁

¹¹ 水野 934 頁

恒久的施設を有しないことを理由として消費税の課税を免れることは、国内市場における公平な競争を阻害することが問題となっていた。そのため、消費税課税における市場の公平性を確保するために、「特定仕入れ」として新たな課税取引が追加された。

(5) 外国貨物

外国貨物とは、輸出の許可を受けた貨物および外国から本邦に到着した貨物で輸入が許可される前のものをいう（消税 2 条 1 項 10 号）。外国貨物は、保税地域以外の場所に置くことができないとされており（関税 30 条）、これらを保税地域から引き取られるに際して関税とともに消費税も課税される。外国貨物が課税の対象とされるのは、それらの物品が国内で生産・販売される物品と同様に、国内での事業活動に利用され付加価値の創造に供されるからであり、国内外の物品の競争条件を等しくする目的もある。従って、国内取引で非課税とされる物品は、輸入貨物についても非課税扱いとされる。なお、輸入通関の時点では、それが事業の用に供されるか個人により私的に消費されるかを判断することは実務上不可能であるため、国内取引のように事業として行われるかどうか、また対価を得て行われる取引であるかを問わず課税の対象となる。

なお、特許権等の無体財産権の国外からの導入は、保税地域からの外国貨物の引取りには該当しないため、消費税の課税対象とはなっていない。国外からの無体財産権の貸付け等は、国外からの役務提供（サービス）の輸入にあたると考えられ、EU 付加価値税では事業者向けの役務提供については「受益者事業地課税」を原則としており課税対象取引である¹²。

2. 課税取引の要件

消費税の課税対象となる取引は、原則として、(1) 国内において（消法 4 条 1 項）、(2) 事業者が事業として対価を得て行った取引（消法 2 条 1 項 8 号）である。つまり、それが国内で行われたかどうかの判定と、事業者の定義、対価を得て行われたということの意味が明らかにされなければならない。この要件を満たさない資産の譲渡・貸付または役務の提供は、消費税の不課税取引となる。

(1) 国内取引の判定

① 資産の譲渡・貸付の場合

資産の譲渡または貸付の場合の国内判定については、原則として、譲渡・貸付が行われたときに資産が所在していた場所を基準として判定を行う（消法 4 条 3 項 1 号）。ただし、

¹² 溝口史子著「EU 付加価値税の実務」中央経済社 99 頁

船舶・航空機・無体財産権等、一定の資産については、資産の譲渡・貸付が行われたときにおける登録機関の所在地その他一定の場所を基準として判定する（同号括弧書、消法令6条1項）。

- (a) 鉱業権もしくは租鉱権または採石権その他、土石を採掘し、もしくは採取する権利については、鉱区もしくは租鉱区または採石場の所在地
- (b) 特許権、実用新案権、意匠権、商標権、回路配置利用権または育成者権については、これらの権利の登録をした機関の所在地
- (c) 著作権または特別の技術による生産方式およびこれに準じるものについては、著作権等の譲渡または貸付けを行う者の所在地
- (d) 営業権または漁業権もしくは入漁権については、これらの権利に係る事業を行う者の所在地

② 国内における役務の提供の場合

役務の提供については、原則として、役務の提供が行われた場所を基準として国内取引であるかどうかの判定を行う（消法4条3項2号）（提供地基準）。ただし、役務の提供が運輸・通信等、国内および国外にわたって行われるものである場合には、以下のような一定の場所を基準として判定する（同号括弧書、消法令6条2項1号～7号）としている。

- (a) 国内および国内以外の地域にわたって行われる旅客または貨物の輸送については、出発地もしくは発送地または到着時
- (b) 国内および国内以外の地域にわたって行われる通信については、発信地または受信地
- (c) 国内および国内以外の地域にわたって行われる郵便については、差出地または配達地
- (d) 保険については、保険に係る事業を営む者の保険契約の締結に係る事務所等の所在地
- (e) 情報の提供または設計については、情報の提供または設計を行う者の情報の提供または設計に係る事務所等の所在地
- (f) 専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督または検査に係る役務の提供で、建物およびその附属設備または構築物、鉱工業生産設備、発電および送電施設、鉄道、道路、港湾設備その他の運輸施設または漁業生産施設、ならびにそれらに準じる生産設備等の建設または製造に関するものについては当該生産設備等の建設または製造に必要な資材の大部分が調達される場所
- (g) 上記以外の役務の提供であって、国内および国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないものについては、役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地

役務の提供が国内および国内以外の両方の地で行われている場合において、対価を国内分と国内以外分とに区別することなく一括して受領した場合には、役務の提供が国内の事務所を通じて行われた場合であっても、納税者が客観的資料および合理的配分基準に基づいて、対価のうちの国内取引以外の役務の提供に対する部分を明らかにした場合には、その部分は課税の対象から除外されるものと解されている。ただし、国内および国内以外の

地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないものについては、役務の提供にかかる事務所等の所在地を基準として判定することとされている（消法令6条2項6号）。この適用例について、カーレースへの参加の企画等の役務を提供した場合の裁判例（東京地裁平成22年10月13日）がある。

③ 役務提供（サービス）の輸入

電気通信利用役務の提供（特定仕入れ）については、当該役務の提供を受ける者の住所もしくは居所または本店もしくは主たる事務所の所在地によって国内取引であるか否かが判定される（消法4条3項）。電子書籍・音楽・広告の配信等の電気通信回線を介して行われる役務の提供を「電気通信利用役務の提供」と位置づけ、内外判定基準の見直しが行われたものである。このような国境を越えて行われる国際取引では、外国貨物の保税地域から引き取りは課税対象とされてきたが、いわゆるサービスの輸入については取扱いを明確にしていなかった。仕向地原則によれば、物品の輸入とともにサービスの輸入に対しても、輸入時に課税されることが理論的である。しかしながら、実際上は、税関手続きを経ることで物理的な把握が可能な物品の輸入の場合と比べて、サービスの輸入を課税対象とすることには行政上の実効性を確保することが難しいとされてきた。ただし、昨今のインターネットの普及により、国外事象者が国内の事業者や消費者に対して行うインターネット取引量が増大し、同種の商取引を行う国内事業者との競争中立性に配慮する必要が生じた。そこで、役務提供に係る従来の国内判定基準であった役務提供を行う者の事務所等の所在地による内外判定基準では対応しきれないこととなり、役務の提供を受ける者の事務所等の所在地（受益者基準）を判定基準に加えたことになる。

④ 役務提供（サービス）の輸出

消費税法では、「本邦から輸出として行われる資産の譲渡または貸付け（消法7条1項1号）」について輸出免税が認められるが、一般のサービスについては、この規定は適用されない。従って、通常は、役務の提供を行う事業者が国内に居住し、その相手方が国外に存在する場合で実質的なサービスの輸出ではあっても、「国内において」行われた役務の提供と判定され、輸出免税は適用されない。

ただし、上記②で示すように、輸送については出発地もしくは発送地と到着地、通信については発信地と受信地との双方の地点が国内である場合にのみ課税対象取引となり、片方が国外である場合には輸出類似取引として免税取引として取り扱うこととされている（消法7条1項3号、消法令17条2項5号）。その他のサービスについては、政令により判定基準が特定された役務については、「役務提供の場所」を国内判定の基準とする代わりに、「役務の提供に係る事務所等の所在地」、つまり、役務提供の管理・支配を行う場所を基準（事務所基準）とすることが明示されている。この基準は、固定した施設の存否により、役務の提供が国内でおこなわれたかどうかを判定しようとするものであり、所得税・

法人税における「恒久的施設」に類似する概念である。このような取扱いを定める趣旨は、国際的な取引においては、事実上の「役務提供の場所」を個別的に把握することが困難であるから、物理的な存在を特定しやすい事務所等の所在地を判定基準としたものと考えられる¹³。

さらに、①で示した知的財産権等については、その権利の源泉や性格に応じて、源泉の所在地、権利の登録地、権利保有者の所在地、または権利に係る事業を行う者の所在地を、課税管轄の判定基準として定めている。

以上のように、政令で定める特定の役務提供の場合には、国内以外の場所に課税管轄地が判定され、事実上の国外からの役務提供（サービスの輸入）として消費税が課税させる場合のほか、国外での役務提供（サービスの輸出）として免税規定の適用が可能となる場合も想定される。

（２） 事業の意義

消費税における「事業」の意義は、所得税法の場合よりも広いと解釈されている。ここにいる事業とは、「同種の行為を独立の立場で反復・継続して行うことであり、その経済規模を問わない（名古屋高金沢支判平成 15 年 11 月 26 日）」。消費税が消費を基準とした担税力に課税するものであり、それは財やサービスの買い手側の能力に着目するものであるため、供給者側の能力は本来問題とならない。ただし、事業者を対象に課税するとしているのは、税の執行可能性の観点から便宜上付加された条件（制限）と考えられる。それゆえに、裁判例では、「事業」の範囲を広く解することで、消費支出に対する公平な課税を実現しようとする判断がなされていると理解される¹⁴。

従って、事業者には、法人も個人事業者も含まれる（消法 2 条 1 項 4 号）。法人が行う取引は、すべて事業に該当するが、個人の場合は事業者と消費者としての立場を兼ねており、消費者として行う取引は「事業」に該当しないと解されている（消基通 5-1-1）。

例えば、個人が労働役務を提供して稼得する「給与」は、消費税の課税対象とはならない。なぜなら、個人が行う労働役務の対価は、反復・継続して行われるものではあるが、自己の計算と独立性という事業の性質を有していないからである。従って、使用者が支払った給与等は、仕入税額控除の対象とはならない（消法 2 条 1 項 12 号第 1 括弧書）。

（３） 対価性の判断

課税の要件となる「事業として」の判断においては、「対価を得て行わる」ことがもう一つの重要な要素である（消基通 5-1-1）。

対価を伴わない取引であって、それが事業の用に資する取引であったとしても、その財

¹³ 水野 987 頁

¹⁴ 中里 222 頁

やサービスを使用して次の段階の財やサービスが提供されて売上税額が回収されることを想定すると、元の仕入税額が発生していない分だけ納付すべき税額が増えることになり、自ずから税負担の調整が行われることになるから、対価を得ない取引を考慮する必要がないという考え方である。また、それが最終消費者との間で行われた取引であったとしても、消費税が消費支出を以って担税力を測るものだとする考え方からすれば、これに課税する必要はないと考えられる¹⁵。

しかしながら、①個人事業者が棚卸資産または事業用資産を家事のために消費または使用した場合（消法4条5項1号）、および、②法人が資産をその役員に贈与した場合（同4条5項2号）には、対価を得て資産の譲渡が行われたものとみなして、課税が行われる（みなし譲渡）。

なお、代物弁済や負担付贈与による資産の譲渡、金銭以外の資産の出資等は、対価を得て行われる取引に類するため、資産の譲渡等に含められる（同2条1項8号括弧書、消法令2条1項・2項）。

具体的に議論となるのは、損害賠償金や補償金の取得である。実務上、損害賠償金のうち、心身または資産につき加えられた損害の発生に伴い受領する損賠賠償金や補償金は、資産の譲渡等の対価に該当しないが、特定の場合には、損害賠償金または補償金が資産の譲渡等の対価に該当すると規定されている（消基通5-2-5）。例えば、①損害を受けた棚卸資産等が加害者に引き渡される場合で、その棚卸資産がそのまま、または軽微な修理を加えることにより使用できるときの譲渡代金に相当する損害賠償金、②無体財産権の侵害を受けたことにより受け取る権利の使用料に相当する損害賠償金、③不動産等の明け渡し遅延により受け取る賃貸料に相当する損害賠償金である。損害の回復にあたる支払いには対価性がないが、逸失利益に代わるものとして受領された損害賠償金には対価性が認められている。

また、補償金については、実務上、譲渡があったものとみなされる収用の目的となった所有権その他の権利の対価たる補償金には対価性が認められるとされ（消基通5-2-10）、減少した収益の補償、費用・損失の補填として受領される補償金は対価性がないと判断されている。要するに、反対給付たる資産や役務が存在し、それと引き換えに相手方に移転される金額がある場合には、「対価性」があるとされている¹⁶。

（４）自己消費・帰属消費・現物給与

上記に述べたように、消費税の課税対象とされるのは、事業として、かつ対価を得て行われることが要件となっている。以下の三つの取引は、この二つの要件を欠くものであり不課税取引である。これらの取引が何故、消費税の課税になじまないとされるのかを検証

¹⁵ 金子 793 頁

¹⁶ 水野 936 頁

する。

① 自己消費

譲渡される資産や提供されるべき役務を自己で消費した場合も、「消費」であることに変わりはなく課税の対象とするべきとする考え方も成り立つ。しかしながら、日本の消費税法では、「事業性」および「対価性」を課税取引の要件としており、これらの要件を欠いた自己消費は課税対象に該当しない。これは、対価が無いことで担税力を示す課税標準の測定が困難なこと、また、もともと事業外の取引であるために捕捉が難しく執行可能性が損なわれることが背景にあると思われる。

一方で、意図的に資産の譲渡や役務の提供が自らに対してなされたとすることによって、課税売上高を減少させ、本来、事業者の課税対象となるべき資産の譲渡や役務の提供を課税対象外として課税を免れる行為にも対処する必要がある。そこで、上述のように、特定の自己消費については消費された資産が市場価額により他の者に譲渡されたものとみなして（みなし譲渡）消費税を課税する規定を設けている。欧州の付加価値税でも、自己消費について同様のみなし課税の取扱いを定めており、資産の自己消費のみではなく、自己消費されるサービスについても課税する制度となっている。ただし、自己消費されるサービスには限界がなく補足も困難である。また、どこまでの範囲の自己消費を課税対象とするべきかについて恣意的となる虞もあるため、日本の消費税では、資産の自己消費のみを対象としているものと考えられる¹⁷。

② 帰属消費

自己の家事労働から生じる帰属賃金や持ち家から生じる帰属家賃などの帰属所得に対応して、これらの所得が「消費」されたものと考えれば、消費税の課税も理論的には可能である。上の①で扱った自己消費や家庭内の消費も帰属消費の例であるが、課税の対象となる「対価」が測定できず、また実務上の捕捉が困難であることが課税対象から除外された理由である。ただし、実際上は、支払家賃については消費税の課税対象とされる一方で、持ち家の家賃相当額には課税されないという不均衡は生じていると言える。

③ 使用人に対する現物給与

給与・賃金等の労働に対する対価も、付加価値の要素を構成するものであり、理論的には消費税の課税対象とすることが可能である。しかしながら、個人が提供する役務の対価としての給与・賃金は、「事業性」の要件を欠いており課税対象とされていない。同様に、現物で支給される給与・賃金等も、その態様が様々であり、補足や評価が困難であるところ

¹⁷ 水野 939 頁

から、役員に対する棚卸資産等の贈与の場合を除いて、課税対象から除外されている。

ところで、従業員等に支給する目的で事業者が購入した物品に係る消費税については、これらの物品が従業員に支給されて課税売上を構成しないということであれば、購入者である事業者は最終消費者と同等の地位であり、関連して発生した消費税を仕入税額控除の額に含めることは理論的ではない。しかしながら、事業者による物品の仕入れの目的により税額控除の可否を決めることは、実務における適用が容易ではないため、現行法には特に制限は設けられていない¹⁸。

3. 免税取引（輸出免税）

財の輸入(外国貨物)や役務（サービス）の輸入の一部が消費税の課税対象となる一方、物品の譲渡やサービスの提供が国内で取引され、最終的にその物品が輸出される、または、そのサービスの提供が国外で行われる場合には、それに対する消費税は免除される（消法7条）。ここで「輸出」とは、貨物を外国に仕向けられた船舶または飛行機に積み込むことであり、輸出通関等の証拠書類の存在が前提となる（東京地判平成18年11月9日）。

また、輸出された物品・サービスの仕入に含まれていた税額を控除または還付して、それに対する税負担をゼロにすることができる。これにより、輸出免税をゼロ税率課税と呼称する場合がある。一方、非課税取引においては、物品やサービスの売上げに際して消費税を課さないことは同様であるが、それらの仕入に際して発生した消費税を控除・還付することはできない。この点が、輸出免税取引と非課税取引の顕著な相違となる。

そもそも輸出される物品や国外で提供されるサービスに対する消費税の課税主体については、源泉地主義と仕向地主義のふたつの考え方がある。輸出品が源泉地国で課税され、再び輸出先でも課税されるとなると、輸出品の相手先国内での競争力を阻害する結果となる。従って、仕向地国および他の国々の製品とまったく同じ条件で競争しよう、税制上の国際的競争中立性を確保するために仕向地主義を採用する国が多い。日本の消費税も、仕向地主義に基づき、わが国に輸入される物品には国内で製造・販売される物品と同様の消費税を課する一方で、輸出される物品に対して消費税を免除している。

輸出免税の対象とされる取引のうち、主要なものは、次のとおりである（③以降は「輸出類似取引」と呼ばれる）。

- ① わが国からの輸出として行われる資産の譲渡または貸付け（消法7条1項1号）
- ② 外国貨物の譲渡または貸付け（同2号）
- ③ 国内と国外との間の旅客や貨物の輸送（国際運送）（同3号）
- ④ 国内と国外との間の通信または郵便（同3号、消法令17条2項5号）

¹⁸ 水野 941 頁

- ⑤ 国際運送の用に供される船舶または航空機の譲渡・貸付または修理（同7条1項4号、消法令17条1項）
- ⑥ 非居住者に対する無形固定資産等（鉱業権・特許権・著作権・営業権等）の譲渡または貸付（消法令17条2項6号）
- ⑦ 特例輸出貨物の保税地域間の運送（同4号）

なお、輸出免税の適用を受けるためには、輸出許可書、税関長の証明、輸出の事実を記載した帳簿・書類等により、その取引が輸出取引等に該当するものであることを証明することが必要である（消法7条2項、消規5条）。

ところで、役務（サービス）の輸出免税については、明確にされている免税取引は、国際運送、国際通信、船舶・航空機の修理、無形固定資産の譲渡または貸付に限定されており、その他の一般的なサービスに関しては、政令で定める特定のサービスについては「事務所基準」による輸出免税を認める余地はあるものの、その他のサービスが国外に所在する受益者に向けて提供された場合の取扱いについては議論の余地がある。

4. 非課税取引

（1） 非課税となる物品

非課税となる資産とは、その性質上消費税になじまない、または政策的な国民生活への配慮を理由として非課税となるものであり、①土地、②有価証券・支払い手段、③郵便切手・印紙・証紙等、④物品切手等、⑤身体障害者用の物品、⑥教科書用図書である（消法別表1）。非課税となる資産は、「消費税の課税メカニズムから全面的に排除」されるという意味であり、つまり、消費税の担税力を示す取引に当たらないということを意味している。消費税の担税力については、売上から仕入を控除した付加価値を担税力としていると理解することが妥当と考えられ、その意味で、②～④の資産は、取引に際して現金に代えて支払の手段として用いられるものであり、消費そのものを表象するものではない。また、⑤⑥の資産は、国民生活への影響に配慮して政策的な観点から課税対象から除外されたものと考えられる。ただし、①の土地が非課税とされる理由には議論がある。一般に土地が機械や設備と異なり、摩耗、消耗せず、消費の概念になじまないと説明されるが、同じように摩耗しない貴金属が課税対象となっていることと整合しない。土地はその上に工場やその他の建物を建て、あるいはその他の設備を整備して事業の用に供することができる資産であり、その意味で付加価値の創造に貢献するものであることの一面を見れば、課税対象となる根拠があるとの説も成り立つ¹⁹。ただし、他国の付加価値税の例を見ても、土地の譲渡や貸付を非課税としていたのは、やはり国民生活への影響の大きさに配慮したものと考えざるをえない。

¹⁹ 金子宏『消費税制度の基本的問題点』金子宏著「租税法理論の形成と解明」下巻 380 頁

（２） 非課税となる資産の貸付

住宅の貸付は、非課税取引であり、これは、土地については譲渡および貸付の双方を非課税としたこととは異なり、貸付だけを非課税としている。賃貸住宅が特に個人の私用に利用されるものであり、事業活動と係ることが少ないことを勘案して、国民生活に配慮した政策的な措置であると思われる。

（３） 非課税となる役務提供

非課税資産の場合と同様に、もともと消費税の課税になじまない性質、または政策上の配慮その他から非課税となる役務の提供が別表に列举されており（消法別表１）、①金融・保険取引、②国・地方公共団体等が法令に基づき手数料その他の料金を徴収して行う登記・検査・裁判等一定の役務の提供、③外国為替業務等にかかわる役務の提供等、④各種の公的な医療保障制度に基づく療養・医療等、⑤社会福祉事業・更正保護事業、⑥助産、⑦埋葬料・火葬料、⑧一定の学校の授業料、入学金、施設設備費および入学・入園検定料にかかる役務の提供がある。

行政サービス、医療、教育、福祉に係るサービスが非課税とされるのは、政策的な理由に基づくものであろう。ただし、①や③の金融・保険取引は、資金の移動（保険取引も一定の集団内の資金の移動であると解される）そのものは消費ではないからという理由で非課税とされている。ただし、金融や保険サービスにおいては、一定の満足度を顧客に提供するサービスの部分が含まれるとの議論も可能であろうが、諸外国の制度でも制度運用の便宜上から金融・保険取引を非課税とする国が多い²⁰。

第3章 納税義務者

1. 国内取引における納税義務者

日本の消費税では、国内において行われた課税取引について、個人事業者および法人事業者が消費税を納付する義務を負うとされる（消法５条）。ここで事業者とは、個人事業者および法人をいい（消法２条１項３・４号）、国、地方公共団体、公共法人、公益法人、人格のない社団等を含むものである（消法３条、60条）。

²⁰ 田中治『納税義務者・課税取引と非課税取引』金子宏編「租税法の基本問題」715頁

付加価値税を採用する多くの国において、共通して納税義務者を「事業者」もしくは「企業」に限定している。例えば、イギリス付加価値税法では、「事業の過程において課税対象となる供給（taxable supply）を行う者を納税義務者とする」と規定しており、ドイツ売上税法でも、「独立して営業活動、または、職業活動を行う者」を「企業」として、付加価値税を課している。これら欧州諸国の付加価値税法の制定に際しては、欧州共同体第二指令が背景にあるところであるが、同指令には、付加価値税の納税義務者を、「独立して、かつ、規則的に、製造、流通、サービス取引に従事する者」という立法の指針を示している²¹。ここでの「事業」の捉え方は、先に紹介した日本の消費税における「事業」の解釈における「独立して」、「反復継続して行われる」という考え方と共通している。

2. 輸入取引における納税義務者

外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、消費税を納める義務があるとされる（消法5条2項）。課税貨物とは、保税地域から引き取られる外国貨物のうち、消費税法が規定する非課税品目（消法6条2項）以外のものをいう（消法2条1項11号）。この場合の「外国貨物」や「保税地域」は、関税法の規定に従う（消法2条1項10号）ものであり、特に保税地域とは、税関を通過する前に調査を受けるために、外国貨物を保管する場所である（関税法29条）。上述のとおり、国内取引における納税義務者は、個人事業者または法人である事業者に限定されているが、輸入取引の場合には、課税貨物を保税地域から引き取る者であるかぎり、事業者のほか、消費者である個人または消費税の免税事業者であっても納税義務者となり、「事業者」であることの要件は付されていない。これは、外国貨物の引き取りの時点で、それが事業の用に供されるものであるのか、個人の消費のためのものであるのかを判定することが困難であるための行政上の措置であると解される。

3. 「特定仕入れ」における納税義務者

平成27年度の税制改正により役務提供についての内外判定基準が変更されたことにより、国外事業者が国境を越えて行う役務提供の一部が課税対象となった。国外事業者が行うサービス提供の場合の課税方式については、国内外双方の事業者の事務負担を踏まえつつ適正・公平な観点から、以下の二つの課税方法が採用されることとなった。それぞれの方式により納税義務者が異なる。

²¹ 水野 923 頁

① リバースチャージ方式

国外事業者により提供される役務が事業者向け取引である場合には、そのようなサービスの受け手である国内事業者に申告納税義務を課す方式である。すなわち、国外事業者による役務提供が、

- その性質から見て事業者向けのもの（広告配信等）
- 消費者・事業者の双方に提供されるもの（クラウドサービス等）で、取引条件等から事業者向けであることが明らかな取引

である場合には、リバースチャージ方式により課税される。

リバースチャージ方式の利点は、国外事業者が国内において課税事業者登録をして申告手続を行わせる負担を軽減すると同時に、国内事業者に納税義務を負わせることで徴税の効率を上げることが可能となる。具体的には、これまでクラウドサービスを月額 1,000 円で提供していた国外事業者を想定した場合、税法改正後は税込みで 1,100 円のインボイスを発行しないと 1,000 円の純額を受け取ることができない。顧客である国内事業者は、1,000 円の現金支払いと 100 円の未払い消費税を計上するとともに、100 円の仮払い消費税を計上して仕入額控除に備えることになる。

② 国外事業者申告納税方式

国外事業者により提供される役務が個人の消費者向けである場合には、当該国外事業者が国内での課税事業者としての登録義務を要求し、自ら申告して納税する義務を負わせる方式である。すなわち、国外事業者による役務提供が、

- その性質から見て通常消費者向けのもの（電子書籍・音楽の配信等）
- 消費者・事業者の双方に提供されるもの（クラウドサービス等）で、取引条件等から事業者向けであることが明らかでない取引

である場合には、国外事業者申告納税方式により課税される。

4. 小規模事業者免税制度

諸国の付加価値制度においては、小規模事業者の事務負担に配慮して一定規模を下回る事業者が納税義務を免除される制度が設けられている。日本の消費税における小規模事業者免税制度は、平成元年に「消費税」が導入された時点では、基準期間の課税売上高 3,000 万円以下の事業者を対象にしており、複数の改正でも据え置かれたままであったが、平成 15 年改正において免税点が 1,000 万円に引き下げられている（消法 9 条 1 項）。この改正により、免税事業者の数は大幅に減少した。

ここで基準期間とは、個人事業者についてはその課税年度（課税期間）の前々年、法人についてはその事業年度の前々事業年度である（消法 2 条 1 項 14 号）。また、基準期間の課税売上高とは、同期間における国内で行った課税資産の譲渡等の対価の合計額から対価の返還等の金額（消法 38 条 1 項）を控除した金額および特定課税仕入れにかかる対価の合計額から対価の返還等の金額（消法 38 条の 2 第 1 項）を控除した金額である（消法 9 条 2 項 1 号）。ただし、課税期間が 1 年でない法人については、年換算した課税売上高を算出して適用するとされている（同 2 号）。基準期間の適用ができない新設の事業者については、事業開始後 2 年間は免税事業者となるとされている。免税事業者となるための基準期間が前年度の数値ではなくその 1 年前の数値を使用するのは、当期間において課税事業者となるか免税事業者となるかを年度の開始時点で知っておく必要があり、前年度決算作業が終わるのを待ってられないという実務的な事情によるものである。なお、免税事業者は、基準期間の課税売上高が免税点以下である課税期間について、納税義務の免除の規定の適用を受けない旨の届出書を所轄の税務署長に提出することによって、課税事業者となることもできる（消法 9 条 4 項）。

日本の消費税法は、帳簿方式による課税を行っているため、小規模事業者には益税の問題があると指摘されてきた。つまり、中小事業者が免税事業者であるか否かは消費者には判然としないため、免税事業者でありながら消費者から消費税を徴収し、そのまま自己の事業資金として流用しているのではないかという疑いが持たれたのである。ただし、免税点以下の事業者がその事業に供するための物品や役務を購入する際には、消費税が課されることもあり、そのような仕入税額は税額控除されることなく自社の原価あるいは必要経費に算入される。たとえ、その税額の一部が販売価格の一部として消費者に転嫁されることがあったとしても、必ずしも、消費者から徴収した消費税がそのまま益税となるわけではない。

他方で、このような免税事業者から仕入を行う課税事業者の場合、本来は、その仕入額に消費税は課されていない筈であるが、帳簿方式による課税制度においては、仕入額のうち免税事業者からの仕入額が含まれていても仕入税額控除の計算に含まれるという問題も生じている。免税事業者がすべて小売り段階の事業者ばかりでなく、卸売りや製造事業

者である場合もあり、それらの消費税対象外の取引が課税事業者の仕入額に含まれることは十分に可能性があると言える。この弊害は、最終小売り段階での消費者の税負担に不均衡が生じる場合も考えられ、課税中立性を損ねる結果ともなっていると考えられる。

タックスインボイス方式を採用する付加価値税制度においては、課税仕入れと免税仕入れとがタックスインボイスの有無により明確に識別され、上記のような益税の問題や、過大な仕入税額の問題が生じることは基本的に想定されない。このことは、インボイス方式が帳簿方式よりも優れている点であると考えられる。

5. 取引の帰属判定

消費税の納税義務者に関連して、資産の譲渡等を行った個人事業者または法人が特定しにくい場合のその実質判定を行うために、日本の消費税法では、所得税法 12 条および法人税法 11 条の実質所得者課税の原則と同様の規定が置かれている。すなわち、「法律上で資産の譲渡等を行ったとみられる者が単なる名義人であって、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者その資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該対価を享受した者が行ったものとして、この法律の適用を行う」と規定している（消法 13 条 1 項）。また、同条 2 項は、特定仕入れについても同旨の規定を置いている。つまり、資産の譲渡等または特定仕入れの帰属について、名義と実体、形式と実質が一致しない場合の判定基準として、実質行為者（実質所得者）を課税対象とすることを明記したのである。この規定の意義については、法律的帰属説と経済的帰属説とがあるが、法律的帰属説が妥当と考えられている²²。

その代表的な事例が、信託に係る消費税の取扱いである。投資信託や組合などは、法人でも個人事業者でもないが、国内において課税資産の譲渡等を行う場合には、同様に消費税の課税義務を負うと解される。日本の消費税法においては、信託財産に係る資産の譲渡等の帰属について、①信託の受益者は、信託財産に属する資産を有するものとみなし、かつ、当該信託財産に係る資産等取引（資産の譲渡等、課税仕入れ等）は、当該受益者の資産等取引とみなすこと（消法 14 条 1 項）、また、②信託の変更をする権限を有し、当該信託の信託財産の給付を受ける者を、信託の受益者とみなすことが（同条 2 項）明らかにされている。

²² 金子 807 頁

第4章 課税標準と税率

1. 課税標準

(1) 資産の譲渡等

消費税の課税標準は、課税資産の譲渡の対価の額とされている（消法28条1項）。ここでいう対価の額とは、「対価として收受し、または收受すべき一切の金銭または金銭以外の物もしくは権利その他、経済的な利益の額」と規定されている（消法28条1項括弧額）。当該対価の額には、消費税および当該消費税を課税標準として課される地方消費税額に相当する額を含まない、つまり税抜きの金額である。これらの税額は、本来、資産の譲渡等を受けたものが事実上の負担者であり、資産の譲渡を行ったものが一時的に預かったものと解されるのであり、対価の額に相当しない。個別消費税のうちで、ゴルフ場利用税や入湯税も同じ論理で、販売者・提供者は特別徴収義務者としてそれらを預かったものにすぎないのであるから、取扱いは同等である。一方、酒税・たばこ税等の個別消費税は、酒類・たばこ等の製造者が納付すべきもので、いったんコストとして負担したうえで、販売価額に転嫁されることが予定されるのであるから、資産の譲渡等の対価に含まれると解すべきである²³。

なお、消費税の課税対象となるのは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等であるが、以下のような取引も課税対象取引とのみなしを受けることとされている。すなわち、①個人事業者が、棚卸資産または棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、または使用した場合における当該消費または使用（自己消費）、②法人が資産をその法人税法上の役員に対して贈与した場合における当該贈与、さらに、③法人が資産を、役員に譲渡した場合において、その対価の額が当該譲渡時の時における当該資産の価額に比して著しく低いときは、その価額に相当する金額をその対価とみなす（消法28条2項）と規定している。

(2) 特定課税仕入れ

²³ 金子 808 頁

特定課税仕入れに係る消費税の課税標準は、当該特定課税仕入れに係る支払い対価の額である（消法 28 条 2 項）。「特定課税仕入れ」とは、課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものを指す用語である（消法 5 条 1 項）。

（３） 保税地域から引き取られる課税貨物

保税地域から引き取られる外国貨物の課税標準は、当該課税貨物につき関税定率法における課税価格の計算方法に準じて算出した価格に、当該課税貨物の保税地域から引き取りに係る「消費税」以外の個別消費税（酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税）の額、および、関税の額に相当する金額を加算した金額とされる（消法 28 条 3 項）。これら個別消費税は、国内生産された取引でも同様に課税され、関税とともに販売価格の一部として消費者に転嫁されるものであるため、国内生産品との競争状況を公平に維持するために課税標準に加算される意味があると言える²⁴。

2. 税率

（１） 軽減税率

日本の消費税は、制度導入以来、単一税率により運用されてきた。平成 28 年度改正で税率が 10%（地方消費税を含む）に引き上げられた際に、酒類・外食サービスを除く飲食料品および定期購読契約の新聞に 8%の軽減税率が導入された。諸外国の付加価値税制度においても、税率を増加させるに際して、低所得者に配慮して、食料品などの生活必需品に対して軽減税率の導入や非課税品の拡大などが議論されてきている。

しかしながら、軽減税率の導入効果は、必ずしも政策目的どおりに機能するものとは限らないという意見もある。実際、EU 加盟国の付加価値税を規律する EU 指令では、5%未満の軽減税率を否定する方針を示している。これは、軽減税率の採用には、①物品・サービスごとの中立性を損ねて消費者ならびに生産者の選択を攪乱する、②必ずしも最終消費者に利益をもたらさず、事業者がその利益を吸収することがありうる、③低所得者の負担を軽減させるよりもむしろ高所得者の負担軽減を大きくする場合がある、④税収の減少を埋めるために標準税率を引き上げる誘因となる、また、⑤複数税率や非課税・ゼロ税率の採用は、適用される物品・サービスの区分をめぐって複雑な問題を生じさせる結果となること等の懸念があるからである²⁵。

²⁴ 金子 809 頁

²⁵ 水野 951 頁

(2) 非課税とゼロ税率課税の違い

ヨーロッパ諸国では、付加価値税の税率が15%を超えるような場合に、国民への公平の考慮から食料品、住居、公共輸送、小規模事業者などへの救済措置として、特定の物品・サービスを非課税あるいはゼロ税率適用対象としていることが多い。しかしながら、これらの措置は効率性の観点のみならず、公平の観点からも問題があるとされている。救済措置の対象とされた物品・サービスの消費の実態が、必ずしも所得階層に関連しない事例も多くみられるからである。例えば、公共輸送を非課税とする理由は、公共輸送手段の多くは低所得者層により利用されるという想定であるが、交通手段の選択は個人の選択によるものであり、富裕層が同様のサービスを利用しないとは言えず、この場合の公平論は必ずしも妥当しない。そこで、EUの第2指令では、当分の間、社会的利益ならびに最終消費者のために、税率の軽減ないし非課税措置を容認するとしているが、国境調整のための輸出品の免税を除いては、以下のような物品やサービスに限定されるべきであるとしている。すなわち、郵便サービス、健康・教育ならびに関連するサービスと物品、慈善寄付、文化サービス、寝具、土地の供給、金融サービス、不動産の賃貸である。さらに、同指令は、課税の累積を排除するためには、理論的には非課税よりもゼロ税率課税が優れていると指摘している。例えば、低所得者の生活を保障するために食料品を非課税とした場合、農業者または生産者は資材や物流に係る仕入税額を吸収するために、最終消費者への販売価格に転嫁することになる。一方、食料品にゼロ税率を適用すれば、生産者の仕入税額が還付されて消費者に転嫁されることを防ぐことができる²⁶。

第5章 税額の計算と税額控除

1. 課税期間と期間帰属

納付すべき消費税の税額の計算は、課税期間中の売上に係る消費税から同期間内に支払われた仕入税額を控除することにより計算される。従って、資産の譲渡等または特定仕入れがどの課税期間に行われたかを決定しなければならない。これは、資産の譲渡等または特定仕入れの期間帰属の問題である。また、控除される仕入税額の期間帰属については、我が国の消費税のように「消費型」かつ「控除型」の付加価値税の仕組みを採用しているため、収益・費用の対応原則を考慮する必要はなく、支出の行われた時点で期間帰属を決定する。従って、耐久財に係る仕入税額については、減価償却によらず購入時に一括して

²⁶ 水野 954 頁

控除することができる。

一方で、売上の期間帰属については、その対価を現実に取得した時の課税期間に含めるべきか、あるいは、資産の譲渡や役務の提供がなされた時の売上に含めるべきかの議論がある。消費税法は、課税標準の規定において、「課税資産等の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額であって、対価として収受し、または収受すべき一切の金銭または金銭以外の物もしくは権利その他経済的な便益の利益の額」とされており（消法 28 条 1 項）、「収受すべき額」という記述は、対価が未受領の段階であっても、資産の譲渡等の取引が完了していれば課税の対象となることを示唆するものと解されている。その意味で、消費税においても、現金主義ではなく、権利確定主義が適用されていると言える²⁷。ただし、小規模事業者は、所得税と同様に現金主義で記帳することも妨げられない（消法 18 条）。

2. 期間帰属の例外取引

所得税や法人税の場合と同様に、以下の取引の場合には、売上の期間帰属について権利確定主義の例外を認めている。

（１） 割賦販売

長期割賦販売等に係る資産の譲渡等の時期の特例として、事業者が所得税法 65 条 1 項に規定する延払条件販売、または、法人税法 63 条 1 項に該当する資産の譲渡等（「長期割賦販売等」）を行った場合においては、当該長期割賦販売等をした日の属する課税期間においてその支払いの期日が到来しないものについては、当該事象者が当該課税期間に資産の譲渡等を行わなかったものとみなして、当該課税期間における販売等に係る対価の額から控除することができる（消法 16 条 1 項）。上記規定に従い、当該課税期間に譲渡等が行われなかったとみなされた部分は、当該契約の賦払金の支払い期日の属する各課税期間において、それぞれの賦払金に係る部分の資産の譲渡等を行ったものとみなされる（同条 2 項）。

（２） 工事の請負に係る資産の譲渡等

事業者が所得税法 66 条 1 項の工事の請負、または法人税法 64 条 1 項の工事の請負に規定する長期大規模工事（「長期大規模工事」）の請負に係る契約に基づき資産の譲渡等を行う場合には、当該長期大規模工事の目的物のうちこれらの規定に従い工事進行基準の方法により計算した収入金額または収益の額に係わる部分について、その収入金額が総収入金額に算入されたそれぞれの事業年度終了の日の属する課税期間において、資産の譲渡等を

²⁷ 金子 810 頁

行ったものとすることができる（消法 17 条）。

3. 仕入税額控除

消費税額は、課税資産の譲渡等の対価を課税標準として消費税率を適用して、資産の譲渡や役務の提供を受ける者から徴収すべき消費税額を算出されるが、納付すべき消費税額については、課税の累積を排除するために、前段階の税額である仕入に係る税額の控除が認められる。日本の消費税ではタックスインボイス方式ではなく、帳簿方式が採用されているため、会計帳簿に記録された売上金額と仕入金額に基づき以下のような手続での消費税納税額が計算される。

（１） 売上税額の計算

消費税の課税標準は、上述のとおり、課税期間中に行った課税資産の譲渡等の対価の額（消法 28 条 1 項）である。これらの課税取引を会計処理する場合に、税込み経理をしている場合、すなわち、課税資産等の譲渡等につき税込みで代金を領収している場合には、その合計額に 110 分の 10（税率 10% を前提）を乗じた金額が課税標準となり、これに税率 7.8%（10% のうち国税に相当する部分税率）を乗ずることによって、その課税期間の売上税額（Output Tax）が算出される。

また、税抜き経理をしている場合、すなわち、その対価の額と消費税相当額とを区分して代金を領収している場合には、対価の額の合計額が課税標準であり、消費税相当額の合計額が、その課税期間の売上税額として算出される。（消法 29 条）

（２） 仕入税額控除

① 控除の対象となる仕入税額

このように算出された売上税額から、まず課税仕入れ、もしくは特定課税仕入れまたは課税貨物の保税地域からの引取りに含まれていた税額、すなわち仕入税額（Input Tax）の控除を行う（消法 30 条 1 項）。この控除は、一般に仕入税額控除あるいは前段階税額控除と呼ばれる。これによって、税負担の累積が排除され、消費税が付加価値に課税される構造となる。

日本の消費税法は、仕入税額控除の方法として、実額による控除と、概算による控除（簡易課税制度）を認めている。

仕入税額控除は、原則として、事業者が課税仕入れ等の相手方の氏名・名称、課税仕入れ等の年月日、課税仕入れ等にかかる資産または役務の内容、課税仕入れ等にかかる支払対価等を記載した帳簿、および前段階の事業者から交付される請求書等で、その作成者の氏名・名称、課税資産の譲渡等の年月日、課税資産の譲渡等にかかる資産または役務の内

容、課税資産等の対価の額、その交付を受ける事業者の氏名・名称等を記載したものを（7年間）保存している場合に限られる。また、ここにいる「保存」とは、税務当局による質問・検査の際に、事業者がこれらの帳簿および請求書等を提示しなかった場合には、不服申立または訴訟において、①質問・検査の時点でいつでも提示ができる状態で適正な帳簿および請求書等を保存していたこと、および、②提示しなかったことには正当の理由があったことを立証しない限り、適正な帳簿等の保存はなかったものとみなされ仕入税額控除は認められないと判示した複数の裁判例がある。

② 貸倒れ債権に係る消費税額の控除

売上税額の課税期間への帰属は、権利確定主義を採用しているため、譲渡資産等の譲渡等の対価を実際に収受する以前に消費税を納税する義務を負うことになるが、実務においては、対価を収受できずに貸倒れになる場合が想定される。この場合の、消費税の還付できる救済措置を置いている。すなわち、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、その相手方に対する売掛金その他の債権について、①更生計画認可の決定により債権の切捨てがあったこと、②再生計画認可の決定により債権の切捨てがあったこと、③特別清算に係る協定の認可により債権の切捨てがあったこと、④債権に係る債務者の財産の状況、支払能力等からみて当該債務者が債務の全額を弁済できないことが明らかであること、等の政令（消税令 59 条）で定める事実が生じたため、当該課税資産の譲渡等の税込価額の全部または一部の領収をすることができなくなったときは、当該領収ができなくなった課税資産の譲渡等の税込価額に係る消費税額の合計額を、当該事実が生じた課税期間の売上税額から控除することができるとされている（消法 39 条 1 項）。この規定は、事業者が、債権につき切捨て等の事実が生じたことを証する書類を保存しない場合、災害その他やむをえない事情の場合を除き適用できない（消法則 19 条、消税 39 条 2 項）。

この貸倒れ債権に係る消費税額の控除を受けた後に、当該債権の全部または一部の領収をしたときは、その領収をした税込価額に係る消費税額を、その領収をした課税期間の売上税額に加算する（消法 39 条 3 項）。

③ 返品・値引き・割戻しに係る消費税額

事業者が、国内において行った課税仕入れ等につき、後日に、返品をし、または、値引き、もしくは割戻しを受けたことにより、当該課税仕入れ等に係る支払対価の額の全部もしくは一部の返還、または、一部の減額を受けた場合には、税法に定める区分に応じて計算された金額を、当該仕入れに係る対価の返還等を受けた日の属する課税期間における課税仕入の税額から控除するかたちで仕入税額控除の合計額を算出するとされている（消法 32 条 1 項）。

上の計算により仕入れに係る対価の返還等を受けた金額に係る消費税額の合計額を、当該返還等を受けた日の属する課税期間における課税仕入れ等の税額から控除しきれない金

額があるときは、当該控除しきれない金額を課税資産の譲渡等に係る消費税額とみなして、政令（消税令 52 条）に定めるところにより当該課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算することとされている（消法 32 条 2 項）。

4. 適格請求書保存方式（インボイス方式）の導入

平成 28 年度の消費税法の改正により、飲食料品等に対する軽減税率(8%)が導入された。これに合わせて、複数税率制度の下での仕入税額控除の仕組みを適正に機能させるための制度として、請求書等保存方式に代えて、適格請求書保存方式(インボイス方式)の導入がなされた（消法 57 条の 4）。この改正によって、事業者は、適格請求書の保存がなければ仕入税額控除はできないこととされ、欧州の付加価値税制度におけるタックスインボイス方式が導入されるものである。この制度は、平成 35 年 10 月 1 日から、従来の請求書等保存方式と任意で選択する形で運用される。

適格請求書保存方式のもとでは、国内において課税資産の譲渡等を行い、または行おうとする事業者で、適格請求書（インボイス）の交付をしようとする課税事業者は、あらかじめ所轄税務署長に申請して適格請求書発行事業者の登録を受けることができる（消法 57 条の 21 項）とされている。登録は、所轄税務署長が、適格請求書発行事業者登録簿に、事業者の氏名または名称、登録番号その他の政令で定める事項を登載して行い、登録内容を速やかに公表しなければならない（同 4 項）。

適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者から一定の事項を記載した請求書等（適格請求書で記載事項が消費税法 57 条の 4 第 1 項各号に規定されるものを記載しているもの）の交付を求められたときには、当該課税資産の譲渡等にかかる適格請求書を当該他の事業者に交付しなければならない（同 5 項）。つまり、顧客の求めに応じていつでも適格請求書の発行ができるようになっていなければならないという意味で、適格請求書発行事業者登録は、任意とはいえ、ほぼ強制的に行うことになる。

適格請求書を交付した適格請求書発行事業者は、これらの書類の写しを保存しなければならない（同 6 項）。また、登録事業者が行う課税資産譲渡等が小売り事業等一定の事業にかかるものであるときは、適格請求書に代えて、適格簡易請求書を交付することのできる（同 2 項）。

第 2 部 ASEAN 諸国付加価値税の比較分析

第1章 課税対象となる取引

ASEAN 諸国の付加価値税は、欧州連合（EU）の付加価値税を基礎として作成されているものと推定される。付加価値税の体系は、多段階消費税であり、前段階税額控除方式を採用し、インボイス方式により制度運用がなされている。ASEAN 諸国の中では、マレーシアが2018年に付加価値税を停止して、従前に採用されていた単段階消費税の売上税・サービス税に回帰し、ミャンマーの商業税が多段階消費税ではあるものの前段階税額控除を不完全にしか認めていない。

以下、第1部で整理した論点ごとに、ASEAN8 各国（マレーシアは、停止以前の付加価値税を対象とする）の付加価値税制度を比較分析する²⁸。

1. 国内取引と輸入取引

日本の消費税法は、課税取引を「資産の譲渡等および特定仕入れ」として定義し、「資産の譲渡」には、事業として対価を得て行われる資産の譲渡および貸付け、ならびに、役務の提供を含めている。それらの取引は、国内で、かつ、事業として対価を得て行われる取引であることを要件としていた。加えて、「保税地域から引き取られる外国貨物」にも消費税が課されるところとして、輸入取引も課税対象とすることを明示している。

EU 付加価値税における課税取引は、欧州連合が発令した「付加価値税の共通制度に関する理事会指令（以下、「VAT 指令」）の第2条1項に定められており、「各加盟国内において事業者が事業として有償で行う資産の譲渡および役務の提供、資産の輸入、ならびに資産の有償による EU 域内取得」とされている。ここでの課税の要件には、以下の事項を含むものである。①加盟国内で消費される資産、役務に対して負担を求めるものであり、加

²⁸ 各国の付加価値税の情報は、主としてあずさ監査法人編「東南アジア諸国の税法」中央経済社に依拠した。他に、シンガポール、マレーシア、タイについては、「Singapore Revenue Legislation 2017 Vol.2」、「Singapore Master Tax Guide 2017」、「Malaysia Master Tax Guide 2017」、「The Revenue Code (Thailand) 2017」も併せて参照した。

盟国内において行われる取引のみが課税の対象であること（国内要件）。②事業者が事業として行う取引が課税の対象であること（事業要件）。③有償で行われる取引に対して課税され、無償の取引は原則として対象外であること（対価要件）。また、「輸入」とは、資産を EU 域外から EU 域内に物理的に持ち込むことであるとしている。

日本の消費税および EU 付加価値税において、ともに、国内要件、事業要件、対価要件を明示していることが共通している。以下では、ASEAN 各国の付加価値税において、課税取引がどのように規定されているかを検証し、この 3 つの要件がどのように規定されているかを中心に分析する。

（1）シンガポール

シンガポールで導入されている付加価値税は、Goods and Service Tax (GST) と呼称されている。GST の課税対象となる取引は、登録事業者が、シンガポール国内で行う物品の販売ならびにサービスの提供である（GST 法第 8 条 1 項）。また、物品が国内に持ち込まれる輸入取引も、課税取引となる（同 4 項）。登録事業者の取引として定義していることから、事業として行われる取引を課税対象としていることが読み取れる。さらに、物品の販売とサービスの提供については、後述するみなし取引を除き、対価を得て行われる取引であると定義されている（GST 法第 10 条）。

国内要件については、物品の販売では「物品の受渡しが行われること」とし、サービスの提供では、「国内に所在する事業者が国内において提供する」ことを意味するとされている（同 2 A 項）。

さらに、2018 年予算案にかかる税制改正により、2020 年 1 月 1 日以降はシンガポールに事業拠点のない国外の事業者が、国内の事業者に提供するサービスの輸入も標準税率による課税対象となった。

① 事業者間（B2B）のサービスの輸入

シンガポール国内で消費されるサービスについて、国内の事業者がサービスを提供するのと同様に、国外の事業者がサービスを提供する場合にも課税対象となり、リバースチャージによる申告・納税する。リバースチャージとは、サービスを提供する国外の事業者に代わって、サービスの提供を受ける国内の事業者が売上 GST を計上するとともに、対応する仕入 GST の控除を合わせて計上し、申告・納税するものである。

② 国内消費者向け（B2C）デジタルサービス

シンガポール国外の事業者が、シンガポール国内において GST 登録事業者でない消費者に対してデジタルサービスを提供する場合、以下の要件のもとで当該シンガポール国外の

事業者が GST 登録を義務付け、デジタルサービスにかかる売上 GST を申告・納税しなければならないとしている（国外事業者登録制度）。

- － 年間売上高が S\$1,000,000 超、かつ
- － シンガポール国内消費者向け（B2C）のデジタルサービスの提供が S\$100,000 超

（２）マレーシア

マレーシアにおいて 2015 年 4 月より 2018 年 8 月まで実施されていた付加価値税は、Goods and Service Tax (GST) と呼称されていた。GST の課税対象となる取引は、GST 登録事業者が、マレーシア国内において事業目的で行う物品の販売およびサービスの提供である。また、国内で消費されることを目的とする物品やサービスの輸入も課税対象取引となる。従って、マレーシアの GST においても、事業性の要件、国内要件が明示されている。さらに、対価を得ない物品の販売またはサービスの提供は、課税取引からは除外される（不課税取引）とされる。

マレーシア国内での物品の販売とは、「物品の受け渡しが行われること」を意味しており、また、国内でのサービスの提供とは、「国内に所在する事業者が国内において提供するサービス」を意味している。

国内の者が国外のサービス提供者から課税対象となる特定のサービスの提供を受け、そのサービスをマレーシア国内で消費した場合、サービスを提供する国外の事業者に代わって、サービスの提供を受ける国内の事業者が、そのサービス対価に係る GST 相当額を売上 GST に計上するとともに、対応する仕入 GST の控除を合わせて計上し、申告・納税するとされていた（リバースチャージ）。

（３）インドネシア

インドネシアの付加価値税法（以下「VAT」）では、VAT 登録事業者が、インドネシア国内で行う物品の販売およびサービスの提供が課税の対象となると規定されている。また、物品が国内に持ち込まれる輸入取引も課税取引となる。事業性の要件、国内要件は、ここでも共通している。ただし、インドネシア VAT の課税取引では、対価のあることを必ずしも要件としてない（第 3 章 課税標準の項を参照）

インドネシア国内での物品の販売とは、「物品の受渡しが行われること」を意味しており、国内でのサービスの提供とは、「国内に所在する事業者が国内で提供するサービス」を意味している。

インドネシア国内の事業者が、国外の事業者に対して無形資産の権利や使用の対価（ロイヤルティ）やコミッション等その他のサービスの対価を支払う場合、自ら申告して VAT の納付を行う義務がある。すなわち、インドネシアの付加価値税法では、「国内の事業者がサービスの受益者となる」取引を広範にサービスの輸入として課税対象としている。

（４）フィリピン

フィリピンの付加価値税法（以下「VAT」）では、VAT 登録事業者が、フィリピン国内で行う物品の販売ならびにサービスの提供は課税の対象となる。また、物品が国内に持ち込まれる輸入取引も課税取引となる。ここでも、事業性の要件と国内要件が読み取れる。また、原則として、対価を得て行われる事業取引を課税取引としており、無償取引については例外的に課税する仕組みを採用している。

フィリピン国内での物品の販売とは、「物品の受け渡しが行われること」を意味しており、国内でのサービスの提供とは、「国内に所在する事業者が国内で提供するサービス」を意味しており、フィリピン国外の事業者が提供したサービスは国外でのサービスの提供とみなされる。国外の事業者が国内でサービスを提供するために自ら VAT 事業者登録を行う場合には、国内の登録事業者と同様に課税される。

（５）タイ

タイの付加価値税法（以下「VAT」）では、国内において以下の取引を行うものは、VAT の納付義務を負うと規定されている（歳入法 77/2 条）。

- － 物品の販売またはサービスの提供
- － 物品の輸入

タイ国内での物品の販売とは、「物品の引渡しが行われること」を意味しており、国内でのサービスの提供とは、「サービスの提供される場所がタイ国内である」ということであり、そのサービスが使用される場所が国内であるか国外であるかを問わない。ただし、「国外で提供されたサービスであって、かつ、タイ国内で使用されるサービス」（サービスの輸入）も国内におけるサービスの提供であるとみなされる。タイ国外で提供され、国外で使用されるサービスは VAT の課税対象とならない。サービスの輸入の場合の VAT の納税義務者は、国外の事業者がサービス提供の対価を支払うタイ国内の事業者であり、その対価の支払を行った月の翌月 7 日以内に VAT 相当額をタイ歳入局に納付する必要がある。

また、同法における物品またはサービスの提供者とは、物品またはサービスを対価を得て提供する者で、VAT 登録を行った者であると定義される。

以上により、課税取引の要件として、国内で行われる事業取引であり、対価を得て行われることが明示されていることが分かる。

(6) ベトナム

ベトナム付加価値税法（以下「VAT」）では、課税取引を、「ベトナム国内で行う製造、事業のために購入・消費される物品およびサービスの提供、ならびにベトナム国内への物品の輸入」であると規定されている。ここでも、事業の用に供するための資産ならびにサービスの取引であること、また、国内取引であることが要件として明示されている。

ベトナム国内での物品の販売とは、「物品の引渡しが行われること」を意味しており、国内でのサービスの提供とは、「サービスの提供を受ける者（受益者）がベトナムに所在すること」を意味する。

サービスの輸入については、外国契約者税の枠組みにおいて VAT 課税が行われることになり、ベトナムに恒久的施設を有するような例外を除き、通常はサービスを受けるベトナム組織がみなし方式に従って源泉徴収することになる。

また、課税取引となる取引は、後述するような交換、自家消費等の場合を除き、対価を得て行われる取引であることが想定されている。

(7) ラオス

ラオスの付加価値税法（以下「VAT」）では、国内において以下の事業活動を行うものは、VAT の納税義務を負うと規定されている。

- － 国内での物品の販売
- － 国内でのサービスの提供
- － 国内への物品の輸入

国内判定について、ラオスの付加価値税法では、VAT の課税地点という形で明示されている。

① 物品の販売

以下の場所がラオス国内である場合には、課税対象取引とされる。

- － 販売時に物品が存在する場所
- － 物品を搬送する場合には、搬送直前にその物品が存在する場所
- － 据付または組立が必要な物品の場合には、その据付または組立が行われる場所
- － 物品のラオス国内への輸入またはラオス国外への輸出前にラオスの居住者または内国法人等に販売した場合には、その販売した場所

つまり、物品の引渡しや加工の場所が国内であることが、課税の要件となっていると言える。

② サービスの提供

以下の場所がラオス国内である場合には、課税対象取引とされる。

- － サービスの受領者がラオスの居住者または内国法人等である場合、その受領者の住所地
- － ラオスの情報に関するコンサルタント・サービスの場合、その受領者がラオスの居住者または内国法人等であるか否かを問わず、そのコンサルタントの住所地
- － ラオス国内の不動産に関連する設計、建設、メンテナンス、修理等のサービスの場合、そのサービスが提供される場所
- － ラオス国内で使用される VAT の登録事業者の車両、船舶、航空機等の動産が賃貸される場合、その賃貸される場所
- － ラオス国内の輸送・旅客サービスについては、そのサービスの提供場所
- － 文化、芸術、スポーツ、科学、教育、娯楽等のサービスについては、そのサービスの提供場所
- － 郵便や通信サービスの場合、その受領者がラオスの国内か国外かを問わず、その事業者の登録住所
- － 観光サービスの場合、その観光サービスが販売された場所

要約すると、サービスの提供に係る国内判定においては、サービスの受益者の所在地、提供者の所在地、サービスの提供の場所が個別のサービスの種類に応じて使い分けられている。

③ 物品の輸入

物品の輸入については、物品の輸入通関場所が課税地点となる。通関の際に、輸入関税や物品税とともに VAT も関税局により徴収される。物品の輸入者は、その際の納付領収書を仕入 VAT の証憑として使用することになる。

④ サービスの輸入

上記②に示したように、サービスの提供の場合の課税地点は「サービスの受領者がラオスの居住者または内国法人等である場合、その受領者の住所地」とされており、ラオスの VAT 登録事業者でない外国法人や非居住者が、ラオス国内の内国法人等に対してサービスを提供する取引は、VAT の課税対象取引に該当する。この場合、そのラオス国内の内国法人等が、その外国法人や非居住者に対してサービス代金を支払う際に VAT の納税義務が生じるとされている。

（８）カンボジア

カンボジア付加価値税法（以下「VAT」）では、VAT 登録事業者が、カンボジア国内で行う物品の販売およびサービスの提供、ならびにカンボジア国内への物品の輸入が課税対象取引となる。

物品の販売およびサービスの提供について、カンボジア国内取引か否かを判定する基準は、以下のように規定されている。

① 物品の販売

カンボジア国内で引き渡される物品の販売は、国内取引とみなされる。物品の引き渡しには、実際の物品の移動が無い場合の所有権の移転も含まれる。

② サービスの提供

カンボジア国内で実施されるサービス提供は、国内の事業者が国内で提供したサービスである。また、不動産に関連するサービスは当該不動産の所在地が取引地となる。運送に関連するサービスは運送が行われた場所が取引地となる。

なお、「サービスの輸入」については、VAT の課税取引となるサービスの提供がカンボジア国内の事業者によるサービスの提供と限定されており、国外の事業者によるサービスの提供を国内の事業者が消費した場合の課税は想定されていない。

（９）比較分析

ASEAN 各国の付加価値税においても、共通して課税対象となる取引を、以下のように定義している。

- － 登録事業者による
- － 国内における物品の販売ならびにサービスの提供
- － 物品の輸入

国内取引であること、事業者が事業として行う取引であること、資産の譲渡およびサービスの提供であること、さらに輸入取引であることが明示されている。上記に記載にした日日本の消費税および EU 付加価値税の枠組みに沿うものである。また、対価を伴う取引であることは、シンガポール、マレーシア、タイにおいては課税取引を定義する際に明示されている。その他の国では、課税標準を規定するに際して、原則として有償取引であることが想定されている。ただし、インドネシア VAT の場合だけは、無償取引や企業内の拠点間取引なども課税対象としており、対価性の要件を求めていることが特筆される。

ここで、「国内取引」の判定について、資産の譲渡については、どの国の規定においても「物品の引渡し場所」が基準となっている。一方、役務の提供については、「提供者の所在地」、「受益者の所在地」、「サービスの提供場所」、「サービスの使用場所」が判定基準として使用されている。原則としては、国内に所在する事業者が国内でサービスを提供することが国内取引であることが想定されている。ただし、国外の事業者により提供され、国内に住居を有する者がこれを受領した場合、いわゆるサービスを輸入した場合を課税取引に含めるために、サービスの使用が国内で行われたこと、または、サービスの受益者が国内に所在することを判定基準に加えたものと思われる。ところで、EU 付加価値税では、役務の提供の課税地は、B2B（事業者間）取引では原則として受益者が事業を営む場所であるとし（VAT 指令第 44 条）、B2C（顧客が事業者以外である）取引では役務の提供者が事業を営む場所としている（同 45 条）。これらの基準を勘案すると、受益者の所在地に着目する基準は、国内で消費された付加価値に課税するという付加価値税の理念に最も適合する基準であり、現状、ほぼすべての課税取引を網羅するものと理解される。

国外の事業者への課税方法として、シンガポールおよびマレーシアでは、B2B の役務提供による国内受益者のリバースチャージによる課税を規定している。また、シンガポールでは、B2C として一般消費者に提供されるデジタルサービスについては、一定基準を超える事業者は、国外事象者登録制度により申告納税する制度が導入されている。一方、インドネシア、タイ、ベトナム、ラオスでは、国内に所在する事業者が国外の事業者からのサービスの提供を受ける場合には、当該サービスの対価の支払者（サービスの受益者）が別途に VAT を納付することになる。ベトナムの場合は、外国契約者税として支払額から源泉徴収され、通常、その税額の負担は国外のサービス提供者であることが多い。また、ラオスの場合も VAT が支払対価から源泉徴収され、明らかに国外事業者の負担となる。

ただし、フィリピンとカンボジアでは、課税対象となるサービスの提供を、国内に事業登録をしている事業者によるサービス提供に限られており、国外の事業者からのサービス提供に対する課税は、国外事業者が国内での事業者登録を行った場合に限定されている。

図 2-1 課税対象取引と国内判定

課税対象取引	SIN	MA Y	IND	PHL	TH A	VET	L AO	CO M
国内における								
物品の販売	○	○	○	○	○	○	○	○
サービスの提供	○	○	○	○	○	○	○	○
物品の輸入	○	○	○	○	○	○	○	○
サービスの輸入	○注 1	○	○	—	○	○注 2	○	—

国内判定								
物品の受渡しが国内	○	○	○	○	○	○	○	○
サービスの提供者が国内	○	○	○	○	—	—	○	○
サービスの受益者が国内	○注3	○	○	—	○	○	○	—注3

(注1) 国外の事業者による国内の事業者 (B to B) へのサービス提供、ならびに一般消費者 (B to C) へのデジタルサービス

(注2) 外国契約者税としての課税

(注3) 不動産に係るサービスについては不動産の所在地、運送サービスについてはサービス提供場所で判定

(注4) SIN：シンガポール、MAY：マレーシア、IND:インドネシア、PHL：フィリピン、THA：タイ、VET:ベトナム、LAO：ラオス、COM:カンボジア（以下の表でも同じ表記を使用）

2. 免税取引

日本の消費税において、物品の譲渡やサービスの提供が国内で取引され、最終的にその物品が輸出され、またはそのサービスの提供が国外で行われる場合には、当該物品やサービスに対する消費税は免除される（消法7条）。輸出される物品や国外で提供されるサービスに対する消費税の課税については仕向地主義が採用されており、輸出品の仕向地国において同国および他の国々の製品と同じ条件で競争できるよう、税制上の国際的競争中立性を確保するための国境税調整が行われている。

ところで、物品の輸出は、輸出許可書、税関長の証明、輸出の事実を記載した帳簿・書類等により輸出取引等に該当するものであることを証明することが容易であるが、役務（サービス）の輸出については把握が難しい場合が多く、日本の消費税では国際運送、国際通信、船舶・航空機の修理、無形固定資産の譲渡または貸付けが輸出類似取引として限定的に列挙されている。その他の一般的なサービスに関しての輸出免税は、明確には規定されていない。

EU 付加価値税における輸出免税に関する規定でも、資産の EU 域外への輸出を、原則として、VAT の免税取引としている。その際の重要な要件は、①譲渡者またはその委託者によって EU 域外の着荷地に輸送される資産の譲渡であり、②その加盟国で設立されたものではない取得者自身またはその受託者によって EU 域外の着荷地に輸送される資産の譲渡であることである（VAT 指令 46 条 1 項）。②の条件の意味は、取得者が譲渡者と同じ加盟国で設立されたものである場合には、輸出免税とはならないということである。また、輸出免税を受けるためには、輸出を証明する帳票類の保管があることが要件とされている。

なお、サービスの輸出については、そのようなサービス（役務提供）の課税地の判定基準が規定されており、原則として、事業者向けの役務提供（いわゆる B2B サービス）の課税地は、役務の提供を受ける事業者（受益者）が事業を設立した場所であり（VAT 指令 44 条）、消費者向けの役務提供（いわゆる B2C サービス）の課税地は、原則として、役務の提供者が事業を設立した場所である（同 45 条）。ただし、特定のサービスについては、例外的な取扱いが定められている。不動産関連サービスは、当該不動産の所在において課税される（同 47 条）。旅客輸送サービスは、実際に旅客輸送が行われた場所で輸送距離に比例按分して課税される（同 48 条）。文化、芸術、スポーツ、教育、娯楽およびそれに類する分野のイベントの入場券の販売については、当該イベントが開催される場所が課税地となる（同 53 条）。レストランでの飲食の提供、ケータリングサービスは、欧州加盟国間で運行される船、電車、飛行機の機内で旅客輸送中に行われる場合を除き、実際に役務が提供された場所が課税地となり（同 55 条）、旅客輸送中に行われる場合には、欧州域内の出発地が課税地となる（同 57 条）。さらに、乗り物の短期レンタルは、利用者に対して実際に乗り物が使用された場所が課税地となる（同 56 条）。欧州域内では、国境を越えた移動に制限が無いところが多く、役務の提供の場所と受益者や提供者の所在地とが相違する、あるいは変動することが多いため、このような例外規定が置かれているものと思われる。

以下の分析では、輸出免税の条件と、役務提供に係る輸出の判定基準を中心的な視点として分析する。また、ASEAN 各国で、導入されている非関税となる経済特別区は関税法上の国外として取り扱われているため、特別区内に所在する事業者との取引に係る免税の取扱いにも着目する。

（1）シンガポール

0%税率が適用されるのは、物品またはサービスの輸出取引である（GST 法 21 条）。すなわち、最終消費者がシンガポール国外に存在する取引には、GST は通常課されない。

ただし、物品の輸出取引について 0%税率が適用されるためには、輸出取引にかかる一定の書類（輸出通関書類、輸出許可証など）を課税点から 60 日以内に備え置く必要がある。また、サービスの輸出については、インターナショナル・サービスとして限定列挙されている項目のみが 0%課税取引となり、その主な項目は以下のとおりである（GST 法第 21(3) 条）。

- － 国際運輸サービス
- － 財貨の輸出に関連したサービス（保険、フィナンシャル・サービスを含む）
- － 国外の事業者提供されるサービス（ただし、国内の不動産、または物品等に直接関連して提供されるサービスを除く）

- － 船舶・航空機に関連したサービス
- － 国外における文化、芸術、スポーツ等の活動
- － 国際通信サービス
- － 国外での広告活動に係るメディア関連サービス

（２）マレーシア

物品ならびにサービスの輸出取引は 0%課税取引となる。 以下の物品等の取引も 0%課税取引として列挙されている。

- － 農産物、畜産物、海産物、塩、砂糖、小麦粉、卵
- － 特定の医薬品、医療機器
- － 非関税地域（ラブアン、ランカウィ、ティオマン）への販売
- － 飲料水
- － 国際輸送、等

サービスの輸出には、原則として 0%税率が適用されるが、その要件は、以下のように規定されている。

- － マレーシア国外の事業者との契約に基づくサービス提供
- － 提供されるサービスの便益が直接マレーシア国外の事業者により享受される
- － サービス提供時点において、当該契約相手方がマレーシア国外に所在する

ただし、上記サービスがその提供時点において、マレーシア国内に所在する物品に直接関連して提供される場合には、サービスの輸出とはみなされず標準税率による課税対象となる。

（３）インドネシア

0%税率が適用されるのは、以下の取引である。

- － 課税対象物品の輸出
- － 課税対象無形資産の輸出
- － サービスの輸出

ただし、物品の輸出取引について 0%税率が適用されるためには、輸出取引にかかる一定の書類（輸出申告書など）を備え置き、かつ 0%にて申告する必要がある。また、保税倉庫間、保税区域または保税区域に所在する事業者間、保税区域内の事業者と保税倉庫との間の物品の販売ならびにサービスの提供についても 0%税率が適用される。

サービスの輸出は 0 %税率課税となるが、その範囲は以下のように限定されている。ただし、サービスの受領者は国外の事業者であり、インドネシアに恒久的施設（PE）を有していないことが必要となる。

- － 商品輸出に関連する貨物輸送サービス
- － コンピュータシステム分析、コンピュータシステム設計、IT セキュリティ、コンタクトセンターなどを含む技術および情報サービス
- － 研究開発サービス
- － 国際海上輸送および航空輸送サービスのための輸送機器（飛行機、船舶）のレンタル
- － 法務コンサルティング、建築・インテリア設計、マーケティング、会計および簿記、財務諸表監査、税務コンサルティングなどを含むビジネスおよび経営コンサルティングサービス
- － トレーディングサービス
- － 衛星によるコミュニケーション／データ接続サービス

（４）フィリピン

0%税率が適用されるのは、物品またはサービスの輸出取引である。すなわち、最終消費者がフィリピン国外に所在する取引には、原則として VAT は課されない。

0%課税の対象となる取引とは、以下の取引を含むものと規定されている。

① 輸出取引

- － 外貨建てにより海外に発送された物品の輸出
- － 外貨建ての国外の顧客への販売であるが、委託製造、加工、包装のために国内の業者に出荷される取引
- － 年間生産高の 70%以上が輸出売上である国内の輸出業者への原材料または梱包材の販売
- － 国際海運または国際航空運輸業務に従事する者への当該業務の用に供される商品、消耗品、設備、燃料の販売

ー オムニバス投資法またはその他の特別法により輸出とみなされる取引

- ② 特別法あるいは国際協定により 0%課税の対象とされるもの
- ③ 国外の顧客のために、国内の事業会社が提供する輸出製品のための製造、再包装サービスで、所定の外貨で決済され、フィリピン中央銀行の規定に従って届けられた取引
- ④ 国外で提供されたサービス、ならびにサービスの享受者が国外に所在するサービスであって、所定の外貨で決済され、フィリピン中央銀行の規定に従って届けられた取引
- ⑤ 特別法により免税されている個人または企業、あるいはフィリピン政府がサービスに対して 0%課税を約束した国際協定の下で提供される個人または企業に提供されるサービス
- ⑥ 国際海運・航空事業に従事する事業者に対する当該業務に使用される物品の販売ならびにサービスの提供（リースを含む）
- ⑦ 年間総売上高の 70%以上が輸出売上である国内の輸出業者に対する加工、変換、製造サービスの提供
- ⑧ 国内航空業者または国内海運業者によるフィリピンから海外への旅客または貨物の輸送
- ⑨ 燃料電池、水素燃料等の技術を使用して、バイオマス、太陽光、風水力、地熱、海洋エネルギーなどの新たな資源から産出された電力あるいは燃料の販売
- ⑩ 特別法の下で設置された非関税区域内に登録されている企業へのサービス提供

上記④に記載されているように、サービスの輸出とは、サービスの提供時点で国外に所在するサービス提供者が行うサービス、あるいはサービスの享受者が国外に所在するサービスと理解される。その際、同取引に対する対価が所定の外貨で決済され、フィリピン中央銀行の規定に従って届けられた取引であることが前提とされている。

（５）タイ

0%税率が適用されるのは、物品またはサービスの輸出取引である。すなわち、最終消費者がタイ国外に所在する取引には、V A Tは課されない。なお、0%税率を適用するためには、物品が国外に搬出されたことを証明する書類、すなわち輸出通関書類が保存されていることが前提となる。

また、輸出に類似する取引として、以下のものが列挙されている。

- － 国際運輸サービス
- － 国際連盟等の外国の機関への物品の販売ならびにサービスの提供
- － 外国借款・支援プロジェクトによる政府機関への物品の販売ならびにサービスの提供
- － 保税倉庫間、フリーゾーン内またはフリーゾーンに所在する事業者間、フリーゾーン内の事業者と保税倉庫との間の物品の販売ならびにサービスの提供

フリーゾーンや保税倉庫は、関税区域外として規定される国内の一定の場所であるが、VATの課税の観点からも国外としての位置づけである。ここで、フリーゾーン内の事業者とは、フリーゾーン内でVAT登録を行う事業者と解するのが一般的である（歳入法第77/1条(5)による事業者の定義）。

タイ国外で提供され、国外で使用されるサービスはVATの課税対象とはならないが、タイ国内で提供され、国外で使用されるサービスは、免税取引（0%課税取引）に該当する。タイ国内で提供され、国外で使用されるサービスについて、歳入局長官告示VATNo. 105では以下のような判断基準を示している。

- ① 外国に居住する利用者に対してタイ国内で提供されたサービスであって、そのすべてが国外で利用されることを目的としたもの

上記には、物品販売以外のあらゆる利益を目的とした活動を含むものとする。ただし、海外でのツアーサービスはこれに含まない。

- ② タイ国内で行われる造船、船舶または航空機の修理サービスで、そのサービスの利用者がそれら船舶あるいは航空機による国際運輸サービスを営む場合

この場合、利用者がタイ国内の事業者であるか国外の事業者であるかを問わない。

- ③ 国外に所在する資産または輸出貨物を対象とした損害保険サービス
- ④ 事業者がフリーゾーン内での輸出製品製造のために、タイ国内またはフリーゾーン内で提供するサービス

（６）ベトナム

0%税率が適用されるのは、物品またはサービスの輸出取引である。当該輸出取引には、輸出加工型企業（Export Processing Enterprise、以下「EPE」と略す）への取引も含まれる。また、この他、国際輸送、航空・海上サービス、EPE企業への建設・据付サービス等、輸出と類似する取引に適用される（後述のとおり一部の例外取引がある）。

- ① 物品の輸出

(a) 国外への輸出（代理人を介した輸出取引を含む）

(b) 非関税地域（首相府令により指定）への物品販売、ならびに免税店への物品販売

(c) 法令により輸出とみなされる取引

- － 外国企業等との委託加工契約で、中間加工品をベトナム国内の別の企業に搬入するように指定されている取引
- － 外国企業等への物品の売買契約で、ベトナム国内の搬入先が指定されている取引
- － 海外での見本市や展示会で販売する目的で物品を輸出する取引

② 輸出取引以外で 0%税率が適用される取引

(a) 輸出加工型企业（EPE）に提供される建設あるいは据付サービス

(b) ベトナムから国外または国外間の乗客、貨物、荷物、商品の輸送を含む国際輸送サービス。国際輸送契約にベトナム国内での輸送を含む場合にも、国際輸送に含めて取り扱う。

(c) 国外の組織へ直接またはエージェントを介して提供する空港・海上でのサービス（ケータリングサービスや荷役作業など）

(d) VAT が免除される物品およびサービスの輸出取引

(e) 国外の組織または個人に提供される航空機あるいは船舶の修理サービス

③ 0%税率を適用するための条件

0%を適用するためには、販売者において以下のような書類の提示が条件となる。

- － 輸出品の販売あるいは加工に関する契約書、輸出委託契約書、輸出品の委託加工契約書、国外あるいは非関税地域内の組織または個人とのサービス提供契約書
- － 海外からの送金受領を示す銀行からの入金証明、その他の法令に従った書類

- － 輸出品に関する通関書類

この他、国外の組織または個人に対する航空機あるいは船舶の修繕サービスについては、上記のほか、航空機や船舶のベトナム入国時のサービスの提供内容と修繕完了時に国外に搬出されたことを証明する書類が必要である。

④ 0%税率が適用できない例外的な輸出取引または輸出類似の取引

- － 海外の再保険
- － 海外への技術移転サービス・知的財産権の譲渡・資本譲渡・外国投資
- － 海外への郵便・通信
- － 未加工の天然資源の輸出、または資源コストに燃料コストを加算した合計が売上原価の51%以上の加工天然資源輸出
- － 海外の顧客に対し国内で提供されるスポーツ、芸術、文化イベント、会議、ホテル、トレーニング、広告、旅行、オンライン決済等のサービス
- － 非関税区域へのガソリン・車両の販売、住居等のリースなど

サービスの輸出とは、当該サービスがベトナム国外あるいは非関税地域内の組織または個人に直接提供され使用される場合であると定義されている。したがって、サービスの受益者の場所が国外あるいは非関税地域であるかを検討して0%税率の適用を決定する。例えば、保税地域内の個人および法人に対する工場建屋のリースサービス、あるいは、海外の個人および法人に対して提供されるベトナムにおけるデジタルサービスは、サービスの輸出として取り扱われる。

(7) ラオス

0%税率が適用されるのは、物品またはサービスの輸出取引である。すなわち、最終消費者がラオス国外に存在する取引には、VATは課されない。なお、0%税率を適用するためには、物品が国外に搬出されたことを証明する書類、すなわち輸出通関書類が保存されていることが前提となる。

ラオス国外で提供され、国外で使用されるサービスはVATの課税対象とはならないが、ラオス国内で提供され、国外で使用されるサービスについて、ラオスの税法では具体的に規定されておらず、実務上、免税取引（0%課税取引）と取り扱われた事例はない。

(8) カンボジア

輸出取引および国外でのサービス提供、国際運送サービスには、0%の税率が適用される。なお、税務当局は、輸出取引が実際になされたことを立証するために、税関からの輸出証

明や輸入国側からの輸入書類、信用状、国内銀行の入金資料等の書類を要求することがある。

また、サービスの輸出は、国内の事業者による国外でのサービスの提供と定義されており、国内の事業者が国外の事業者にサービスを提供した場合であっても、その提供の場所が明らかに国外である場合を除き、0%税率の適用は難しいと解される。

（９）比較分析

ASEAN 諸国の付加価値税制度では、輸出取引について一様に免税とする規定を設けており、当該物品等に係り国内で発生した付加価値税を還付することとなっている。すなわち、源泉地国での課税を免除し、輸出先の国で課税する「仕向地主義」を採用している。

① 物品の輸出

物品の輸出を免税とする点では、すべての国が共通している。ここで「輸出」とは通関手続きを伴う物品の国外の受領者に搬送されることを意味しており、免税取引として0%税率を適用する条件として、通関書類等の保管が条件となっている。

ただし、ベトナムおよびカンボジアでは通関書類の他に、海外からの送金受領を示す銀行からの入金証明が必要書類として加えられている。輸出取引を偽装して、仕入税額の還付を申請するような不正行為を未然に防ぐねらいがあるものと思われる。

また、輸出製品の委託加工を受託する国内企業が多いフィリピンとベトナムでは、国内での委託加工のために国内で提供される物品、あるいは国内企業間での物品の輸送についても輸出類似の取引として免税措置を適用している。加工後は国外の委託者あてに再輸出されることが予定される物品であり、非関税地域内企業や輸出加工型企业への物品販売に準じる取引として扱われるものである。

② 非関税地域への物品の販売

経済特別区など政府が輸出産業を国外から誘致するために設置した特別区は、通常、非関税地域として指定されている。同地域内に国外から搬入される物品は、輸入通関による関税やその他の税金の課税が猶予される。これらの物品が、同地域内で加工され、再輸出されることが予定されるためである。もちろん、付加価値税についても、加工された物品が国内に再度搬入されることが無い限り、課税対象とはならない。そこで、国内に所在する企業がこのような非関税地域内に所在する顧客に物品を販売する場合においても、同物品は製品の原材料として使用され国外に輸出されることが想定されるため、同地域内に物品を搬入する際に税関手続きを行い、付加価値税も0%免税の適用を受けることになる。このことを明示しているのは、ベトナムのみであるが、通関書類を取得できるタイやイン

ドネシアの場合も、同様に運用されている。また、マレーシアで実施されている「保税工場」のステータスを得ている企業にも、同工場内に搬入される物品は事後的な通関手続きを必要としており、付加価値税の免税対象となっていた。

タイとインドネシアの付加価値税法では、非関税地域内の企業相互間の取引、また、保税倉庫と非関税地域内企業との取引も免税取引として規定しているが、これらは、通関事務を必要としない取引ではあるが、免税であることを明示するためである。一方、ベトナムでは、このような非関税地域内または非関税地域間の取引は、非課税取引という規定の仕方をしている。非課税取引とした場合には、前段階税額の還付申請ができないことになる。ただし、通常、非関税地域内の事業者が輸入する原材料や部品には付加価値税は課税されないし、国内の事業者から調達する原材料や部品についても、通関手続きを経るために免税となっており、事実上、重要な仕入税額が生じることはない。もちろん、その他の国内での支出について付加価値税が課されることも想定されるが、その重要な部分（工場等の建設等）には免税措置が用意されており、その意味で、税額控除または還付ができないことのデメリットは小さいものと理解される。

③ サービスの輸出

サービスの「輸出」の判定については、サービスの「輸入」の場合と同様に、受益者の所在地を判定基準としている。ただし、「サービスの輸出」の場合、通関書類等の客観的な証憑書類を残すことができない取引であるため、0%税率を適用することについてはいずれの国も慎重な姿勢を示している。従って、シンガポールおよびインドネシアでは、輸出類似となる取引としての「国際サービス」を限定的に列挙する規定となっており、また、その他の国では、受益者が国外に所在するのみではなく、その提供の場所およびサービスの使用の場所が国外であることも要求している。特に国内に所在する不動産あるいはその他の資産に関連して提供されるサービスは、国内で使用されることが明らかであり国内取引とみなされている。実務上、契約相手先が国外の事業者であることは外形的に証明が可能であるが、サービスの使用の場所が国外であることを客観的に証明することは困難である。そのため、実務上は保守的に解釈して、契約相手先が国外の事業者であっても免税扱いとしないことが多い。

④ 非関税地域内へのサービスの提供

非関税地域内に所在する顧客に対するサービス提供については、物品の販売の場合のように単純に「輸出」として取り扱うことはできない。非関税地域内とはいえ、物理的には国内であることに変わりはなく、様々なサービスの内容を考慮すれば、それらがすべて輸出される物品の製造等のために消費されとは限らないため、免税措置には制限的な対応が採られている。

タイでは、非関税地域内の事業者の輸出製品製造に関連するサービスには免税を認めるという規定になっており、また、ベトナムでは、非関税地域内の事業者へのサービスの提供のうち一部のサービス（車両や住宅のリース等）を除き免税を認めている。ここでは、非関税地域内の事業者も、原則として国外に所在する企業という取扱いである。

ところで、非関税地域内に立地しない場合でも、輸出型加工を中心に行う企業には、輸入資材・材料等に係る関税および付加価値税の免税恩典を与える投資奨励策を採用する国もある。ベトナムでは、輸出加工型企業（EPE 企業）への恩典がそれに該当するが、このような企業に対して国内で提供されるサービスのうち、建設・据付サービスおよび工場建屋のリース取引が免税の対象となっている。これは、非関税地域内に立地する輸出型企業に対する主要なサービスが非課税扱いとなることと公平を保つために、金額的に重要となる建設サービス等に関し免税とする措置を設けたものである。また、フィリピンでも、輸出型企業（年間総売上高の 70%以上が輸出売上）に対する加工、変換、製造サービスの提供に関し免税扱いとなっている。

⑤ その他の特定の国際サービス

サービスの受益者の所在が国内または国外であるかを特定することが難しい国境を越えた国際サービスの提供に関しては、サービスの内容を特定して免税適用とする規定が置かれている。

- － 国際運輸サービス
- － 国際運輸に使用される船舶・航空機に関連するサービス
- － 国際通信・郵便サービス

図 2-2 免税取引

免税取引	SIN	MAY	IND	PHL	THA	VET	LAO	COM
物品の輸出	○	○	○	○	○	○	○	○
サービスの輸出：								
国外受益者への提供	○	○	○注 1	○	○注 2	○注 2	○	○注 2
国際運輸	○	○	○	○	○	○		
船舶・航空機関連	○		○	○		○		
国際通信・郵便	○	○	○					
非課税地域内（間）取引			○		○	○		
同地域内への物品販売		○	○		○	○		
同地域内企業へのサービス提供			○		○	○		
輸出加工型企業への物品販売				○		○		

輸出加工型企業へのサービス提供				○		○注3		
-----------------	--	--	--	---	--	-----	--	--

(注1) 特定のサービスに限定

(注2) 国外で使用されるサービスに限定

(注3) 建設・据付サービス、工場建屋のリースに限定

3. 非課税取引

非課税取引とは、免税取引とは異なり、前段階税額控除が認められない取引のことをいう。非課税となる取引は、付加価値税の担税力を示す「付加価値」を構成しない取引であり、その構造的な仕組みである売上税額から仕入税額を控除するという計算から排除されるという意味である。非課税取引には、その資産または役務の性質上で付加価値税になじまないとの理由から非課税となるもの、ならびに国民生活への影響に配慮して政策的な観点から課税対象から除外されたものがある。日本の消費税法では、性質上で課税になじまないと考えられる資産および役務としては、通常、減耗しないために「消費」の概念になじまないとされる土地、支払いの手段であり「消費」を表象しないとされる切手・印紙・証紙等の支払い手段、当事者間の資金の移動であり「消費」ではないとされる金融・保険取引がある。また、政策的な配慮により非課税とされる物品・役務には、保健・医療・社会福祉に関連するもの、教育に関連するもの、行政サービス、住宅の貸付けなどが規定されている。

EUの付加価値税指令でも、同様に、非課税取引として、社会政策上等の理由による非課税取引（VAT 指令 132 条 1 項）および金融・保険・不動産関連非課税取引（同 135 条）が列挙されている。社会政策上等の理由による非課税取引としては、主に、公共郵便・放送業務、医療機関における医療・看護ケア、歯科医等による医療行為、人間の臓器・血液・母乳の供給、福祉・社会保障に関連する役務の提供および資産の譲渡、教育・職業訓練に関する役務の提供および資産の譲渡、宗教的・哲学的組織による精神福祉のための医療・介護ケア、政治的・労働組合的・宗教的組織等の会費を対価として提供される役務および資産の譲渡、スポーツまたは体育教育と関連する非営利組織による役務の提供等が含まれている。また、金融・保険・不動産関連の非課税取引としては、保険ブローカー・エージェントによる保険および再保険取引、信用供与と仲介および管理、信用保証またはその他の金銭担保に関する仲介と取引、預金・小切手等その他の流通手段の仲介を含む取引、金貨当等その他の金属のコイン、通貨・銀行券・貨幣の仲介を含む取引、株式・社債その他の証券の仲介を含む取引、投資ファンドの管理、郵便切手・収入印紙・その他の類似の印紙の販売、建物またはそれらが立地する土地の譲渡、未建設土地の譲渡、不動産の賃貸・リース等が含まれる。

(1) シンガポール

以下の取引が、GST の非課税取引として列挙されている。

- ① 住宅用不動産の販売または賃貸
- ② 金融サービス

非課税となる金融サービスは、附則 4 に規定されるが、主に以下のサービスを含む。

- 為替取引、預金を受入れ金利を付す取引
- 貸付取引、その他の与信を与える取引
- 生命保険の提供、販売
- トークン決済の提供（2020 年 1 月以降）

- ③ 貴金属（金、銀、プラチナ）の輸入と販売

(2) マレーシア

以下の取引が GST の非課税取引として列挙されている。

- ① 住宅・農業用の土地の販売または賃貸
- ② 住宅用の建物
- ③ 金融サービス
- ④ 教育サービス
- ⑤ 幼児保育サービス
- ⑥ 医療・保健サービス
- ⑦ 運輸サービス
- ⑧ 有料道路・橋梁
- ⑨ 葬祭サービス

(3) インドネシア

物品の販売のうち、非課税品として規定されるものは以下のものである。

- ① 鉱産物（原油、天然ガス、鉄鉱石など）
- ② 生活必需品となる食品（米、トウモロコシ、塩など）

③ レストランまたはホテルで提供される飲食品

④ 貨幣、金、有価証券

さらに、サービスの提供のうち非課税サービスとして規定されるものは以下のとおりである。

① 医療サービス

② 社会福祉サービス

③ 郵便サービス

④ 保険業サービス

⑤ 銀行による金融サービス

⑥ ファイナンスリースなどの金融サービス

⑦ 宗教に係るサービス

⑧ 教育サービス

⑨ 芸術・興行税の対象となる娯楽サービス

⑩ テレビ・ラジオの放送サービス（ただし、広告目的のものを除く）

⑪ 海上・陸上輸送サービス

⑫ 人材紹介、教育訓練サービス

⑬ ホテル業サービス

⑭ 政府の行政サービス

⑮ 駐車場料金

⑯ コイン式の公衆電話通話料

⑰ 送料・手数料

⑱ ケイタリングサービス

また、保税地域内の業者が加工目的で輸入し、かつ、加工した最終製品が輸出される場合や自由貿易地域内の事業者が行う国内業者からの購入ならびに輸入等は非課税取引となる。

（４）フィリピン

以下の取引が、VAT の非課税取引として列挙されている。

- ① 食用あるいは飼料用に用いられる未加工の状態で輸入される農産物、海産物、家畜、食用飼鳥類（冷凍、乾燥など搬入・防腐のための簡単な加工を施したのもも未加工とみなされる）
- ② 肥料、種、苗木、小魚、食品に加工されるための魚およびエビ、家畜および食用飼鳥類の飼料
- ③ フィリピン居住者の帰国あるいは外国人の入国の際の家財の輸入（関税法上の免税品）
- ④ 専門職業人が国内での業務遂行のために国内に持ち込む機材等あるいは海外に住むフィリピン人またはその家族に帰属する機材等で、入国の前後 90 日以内に持ち込まれたもの
- ⑤ 内国歳入法により他の税金（パーセンテージ税）の課税対象となる以下の業者が提供するサービス
 - － 年間売上高 PHP 3,000,000 未満の業者
 - － 国内旅客輸送業者（海運、航空を除く）
 - － 国際海運・航空業者
 - － 前年度の年間収入額が PHP 10,000,000 未満のラジオまたはテレビ放送業者
 - － 電気・ガスおよび水道の公共事業者
 - － フィリピンを発信国とする国際通信事業者
 - － 銀行およびノンバンク金融仲介業者の一定の収入取引
 - － 金融業者
 - － 生命保険業者
 - － 外国保険会社の代理人
- ⑥ 契約農業栽培者の提供するサービス、および米、トウモロコシ、砂糖の精製等のサービス
- ⑦ 医療、歯科医療、病院および獣医
- ⑧ 政府系ならびに政府機関が認定した私立の教育機関が提供する教育サービス
- ⑨ 雇用関係により個人が提供する役務
- ⑩ フィリピン国内の経営統括本部のサービス（国内源泉所得を獲得しないもの）
- ⑪ 特別法により非課税とされる取引
- ⑫ 協同組合開発庁に登録された信用組合等が行うリース取引
- ⑬ VAT 登録業者以外のものが行う輸出取引
- ⑭ 不動産の販売（低コスト住宅以外の販売用または賃貸用不動産を除く）
- ⑮ 月額家賃 PHP 15,000 以下の居住ユニットの賃貸
- ⑯ 広告宣伝目的以外の定期書籍等の輸入、販売
- ⑰ 国際旅客業者による乗客の輸送
- ⑱ 旅客または貨物用船舶、航空機の販売、輸入およびリース

- ⑲ 国際海運、国際航空・運送業を行う事業者による業務のための燃料その他物品の輸入
- ⑳ 銀行、ノンバンク金融仲介業者が提供するサービス
- 21 高齢者または障害者への物品およびサービスの販売またはリース
- 22 合併に伴う資産の移転
- 23 会費その他の料金徴収で運営されるホームオーナーズ連盟やコンドミニアム管理会社が徴収する料金
- 24 中央銀行への金の販売
- 25 肥満、高血圧、高コレステロール症に処方される医薬品の販売(2019年1月1日以降)
- 26 年間売上 PHP 3,000,000 未満の業者が行う上記以外のすべての取引

(5) タイ

タイ歳入法の第5章に規定されている特定事業税の課税対象となる取引も、VATの課税対象外である。特定事業税は、金融や不動産などの特定の事業や取引に係る取引税であり、同じ取引税であるVATと課税が重複すべきではないためである。

特定事業税の対象となる取引は、以下の取引である。

- ① 銀行業
- ② 金融業、信託業、証券業
- ③ 生命保険業
- ④ 質業
- ⑤ 不動産取引
- ⑥ 金銭の貸付や支払保証等の銀行類似業務
- ⑦ 証券取引所における証券の販売
- ⑧ その他勅令で定める業務

また、以下の物品およびサービスもVATの非課税取引として規定されている。

- ① 農産物
- ② 畜産物
- ③ 肥料
- ④ 魚粉・飼料
- ⑤ 動植物の害虫や疾病を予防・治療・駆除するための医薬品・化学品
- ⑥ 新聞・雑誌・教科書
- ⑦ 公立教育機関、私立大学・専門学校法等に規定する教育機関による教育サービス

- ⑧ 芸術文化サービス
- ⑨ 医師、会計士、法定弁護士その他の専門家サービス
- ⑩ 研究調査、学術的サービス
- ⑪ 図書館、博物館、動物園に係るサービス
- ⑫ 雇用契約に基づく役務の提供
- ⑬ アマチュア・スポーツ競技会の開催に係るサービス
- ⑭ 大衆芸能サービス
- ⑮ 国内航空運輸
- ⑯ 国際運輸（航空機・船舶）
- ⑰ 不動産の賃貸
- ⑱ 地方行政機関による行政サービス
- ⑲ 国の行政機関による行政サービス
- ⑳ 国内の宗教目的・慈善目的の物品の販売、サービスの提供
- 21 その他勅令に定める事項

（６）ベトナム

以下の物品およびサービスが、VAT 非課税取引として規定されている。

- ① 未加工または半加工の農林水産物等
- ② 農畜産用のひな、卵、種子
- ③ 上下水道、農業用水路等
- ④ 国有住宅の借主への譲渡
- ⑤ 土地使用权の譲渡
- ⑥ 生命保険・健康保険・損害保険・学資保険・農業保険等
- ⑦ 各種クレジットサービス、投資ファンド、株式取引、負債の譲渡・為替取引等の金融サービス（金利支払いを含む）
- ⑧ 医療サービス
- ⑨ 国の郵政・通信・インターネット事業
- ⑩ 公共衛生、排水・街灯の維持サービス、動植物園の維持管理サービス、葬儀サービス
- ⑪ 公共的・文化芸術的な施設の維持・修理・管理サービス
- ⑫ 法律に規定される教育・職業訓練サービス

- ⑬ 教科書・新聞の出版、特定の書籍・ビデオ等の制作・販売
- ⑭ 公共交通機関
- ⑮ 国内で生産できない特定の機械・設備の輸入
- ⑯ 武器、軍事設備
- ⑰ 人道的支援のための物資の輸入
- ⑱ 三国間貿易、再輸出のための物品の輸入、加工・生産受託契約による原材料の輸入、非関税地域内（注）および非関税地域内の企業間の取引
- ⑲ 技術移転法に基づく技術移転、知的財産法に基づく知的財産・ソフトウェアの譲渡
- ⑳ 金（未加工）
- 21 天然資源および鉱物資源、これら資源から製造された輸出品（資源コストが全コストの51%以上）
- 22 義手、義足、車いす等の障害者用の器具
- 23 小規模の個人事業者（年間売上 VND 100 百万以下）の販売する物品・サービス
- 24 免税店で販売される物品
- 25 国が実施する徴収業務、地雷調査
- 26 肥料、家畜用飼料、農業専用設備
- 27 再輸出するたばこ・アルコール類
- 28 高齢者・障害者の介護サービス

（注）非関税地域とは、輸出加工区、輸出加工型企業、保税倉庫、保税區、通関のための保税倉庫、特別経済区、その他の政府認可により設置された経済区を指している。

なお、輸入時にはその目的により VAT が非課税となった物品・サービスが目的外に使用された場合には、使用目的の変更登録を行い、輸入手続を実施した税関にて VAT を申告し、納税する必要がある。VAT の課税計算を実施するうえでは、使用目的の変更を決定した日が基準日となる。また、組織または個人でベトナム国内市場に製品を販売した場合は、規定に従って自らが VAT の申告・納税を行う必要がある。

（7）ラオス

ラオスの税法上、VAT の非課税取引は、以下のとおり列挙されている。

以下に掲げる物品の輸入

- ① 未加工の農産物または皮剥・製粉・燻製・精米加工を含むその簡易加工品
- ② 作物種子、飼育用動物、動物用飼料、動物用飼料の原料、ワクチンおよびワクチン製造用の原料
- ③ 肥料製造用の原料、農産物加工品、無農薬肥料、肥料、環境・人体・動物に危険を及ぼさない殺虫剤
- ④ 農業用設備および機械装置
- ⑤ 輸出用製品の製造に使用される原材料、設備およびスペアパーツ
- ⑥ ラオス国内で調達できないまたは製造されない設備、固定資産として定義されるまたは直接製造に使用される機械装置
- ⑦ 政府機関の研究・検査・科学的分析の目的で使用される化学物質、および政府から認定を受けた事業者の分析・検査の目的で使用される化学物質
- ⑧ 印紙および切手
- ⑨ 航空機、国内および国際航空輸送に使用される設備装置
- ⑩ 航空輸送を目的とした燃料およびオイル、航空輸送を行う航空機の関連部品
- ⑪ 大使館による公的使用のため、および国際的契約や条約等に従ってラオスで認定された国際的機関が輸入する物品
- ⑫ 学習用・教育用の教科書、学習用・教育用のコンピューター、プロジェクター等の現代的な装置、その他の指導用の現代的な教育装置で関連当局の認定を受けたもの
- ⑬ 紙幣の発行を保証するゴールド、ラオス中央銀行またはその権限を与えられた者が輸入する紙幣または硬貨
- ⑭ 人間および動物の体にとって代わる薬および人工臓器
- ⑮ 人体にとって代わる薬および人工臓器、血液、患者・障害者・高齢者のための装置
- ⑯ 病院で使用される装置、医療用装置、分析装置
- ⑰ 政府機関や公的組織が使用する消防車、救急車、修理車、TV 放送車等を含む国防・公安用の車両
- ⑱ 国防・公安用の車両（事務的活動に使用されるものを除く）
- ⑲ 海外から帰任する学生・公務員・外交員やラオスに移住する外国人の所持品や贈答品
- ⑳ 政府が締結した契約や条約に定義されるプロジェクトに使用される物品

また、以下に掲げるラオス国内での物品の販売およびサービスの提供

- ① 未加工の農産物または皮剥・製粉・燻製・精米加工を含むその簡易加工品の販売
- ② 動物（その全体またはその一部で未加工もしくは簡易加工されたものを含む）の販売
- ③ 植林・栽培による供給品や果物の販売

- ④ 作物種子、飼育用動物、動物用飼料、動物用飼料の原料、ワクチンおよびワクチン製造用の原料の販売
- ⑤ 肥料製造用の原料、農産物加工品、無農薬肥料、肥料、環境・人体・動物に危険を及ぼさない殺虫剤の販売
- ⑥ 国際航空輸送に使われる航空機の部品の販売
- ⑦ 農業用設備および機械装置の販売
- ⑧ 輸出用製品の製造に使用される原材料、設備およびスペアパーツの販売
- ⑨ 印紙および切手の販売
- ⑩ 国際輸送（旅客および物品の輸送）サービス
- ⑪ 学習用・教育用の教科書、学習用・教育用のコンピューター、プロジェクター等の現代的な装置、その他の指導用の現代的な教育装置で関連当局の認定を受けたものの販売
- ⑫ 新聞・行政雑誌の販売、公的な政治番組のテレビ・ラジオ放送
- ⑬ 保育所・幼稚園・小学校・中学校・高等学校・職業訓練学校・大学等が行う教育サービス
- ⑭ ラオス中央銀行が認可した金融機関の預金利息・貸付利息
- ⑮ ラオス証券取引所への投資による所得および証券取引所が提供するサービス
- ⑯ 健康保険・生命保険・動物保険料
- ⑰ 人間および動物への医療サービス
- ⑱ 人間および動物の体にとって代わる薬および人工臓器の販売
- ⑲ 人体にとって代わる薬および人工臓器、血液、患者・障害者・高齢者のための装置の販売
- ⑳ 病院で使用される装置、医療用装置、分析装置の販売
- 21 政府が締結した契約や条約に定義されるプロジェクトに使用される物品の販売やサービスの提供

（８）カンボジア

改正税法において、以下の物品ならびにサービスの取引は VAT 非課税取引であると規定されている。なお、土地および現金は物品の定義から除外されているため、これらに関する取引も VAT 非課税となる。

- ① 公共郵便サービス
- ② 医療および歯科サービスならびにこれらのサービスに付随する医療品および歯科製品の販売
- ③ 完全国有の公共交通機関による旅客運送サービス
- ④ 保険サービス

- ⑤ 主要な金融サービス
- ⑥ 関税が免税される個人使用目的での物品の輸入
- ⑦ 経済財政省が認めた公共の利益のための非営利活動
- ⑧ 教育サービス
- ⑨ 未加工の農産生産物
- ⑩ 電気、水道、廃棄物回収処理サービス
- ⑪ 大使館、領事館および国際機関等に関連する物品の輸入

(9) 比較分析

付加価値税の非課税対象となる物品またはサービスは、性質上で非課税となるもののみでなく、各国の政策的配慮から非課税の指定を受けるものも多く、各国の国内事情を色濃く反映するものとなっている。

① 金融・保険・不動産取引

対象としたすべての国において、その性質から付加価値税の課税になじまないとされる物品およびサービスとして、金融取引、保険サービス、金などの貴金属その他の支払い手段となるものの取引、および不動産取引が非課税とされている。

ただし、不動産取引については、シンガポール、マレーシアが住宅用の不動産に限定して非課税としているのに対して、フィリピン、タイ、ベトナムは用途を限定せず幅広い不動産の譲渡または賃貸を非課税取引として規定している。一方、カンボジア、ラオスは不動産取引を非課税取引には列挙していない。不動産の取引は、その性質上で非課税とするという側面よりも、国民生活への影響を配慮して非課税とする国が多いものと考えられる。その意味で、住宅目的の不動産に限定して非課税とする措置も理解できる措置である。

② 政策的配慮による非課税取引

政策的な配慮による非課税措置は、各国の事情を個々に反映するものであるが、共通して非課税となっているのは、以下の項目であり、国民生活の基盤に影響するものという配慮である。

- (a) 医療・保健・介護サービス
- (b) 教育サービスおよび教材等
- (c) 幼児保育サービス
- (d) 葬祭サービス
- (e) 行政サービス（公共交通機関を含む）

また、フィリピン、タイ、ラオスなどの農業国あるいは低所得国では、未加工の農産物、水産物および畜産物、ならびにそのような産業の肥料、飼料、その他の化学品を非課税と

している。他に、文化・芸術・科学分野のサービス、新聞・出版事業が非課税となっている

図 2-3 非課税取引

非課税取引	SI N	MA Y	IND	PH L	TH A	VE T	LA O	CO M
不動産（全般）				○注 2	○	○注 4		
不動産（住宅用）	○	○注 1						
金融・保険サービス	○	○	○	○	○	○	○	○
金・貴金属	○	○	○	○		○	○	
食料品			○	○	○	○	○	○
飲食サービス			○					
教育サービス		○	○	○	○	○	○	○
医療・保健サービス		○	○	○	○	○	○	○
運輸サービス		○	○	○	○	○	○	○
葬祭（宗教）サービス		○	○		○			
行政サービス			○		○	○		
文化・放送サービス			○	○注 3		○	○	
郵便サービス			○			○		○

（注1） 農業地を含む

（注2） 販売用・賃貸用不動産を除く

（注3） 小規模な事業に限定

（注4） 土地利用権の譲渡のみ非課税

第 2 章 納税義務者

1. 納税義務者

日本の消費税では、国内において行われた課税取引について、個人事業者および法人事業者が消費税を納付する義務を負うとされる。また、外国貨物の輸入取引については、貨物を保税地域から引き取る者が消費税を納める義務があるとされ、事業者のほか、消費者である個人または消費税の免税事業者であっても納税義務者となる。さらに、国外事業者が国境を越えて行う電子書籍・音楽・広告の配信などの電子商取引については、それぞれの方式により納税義務者が異なる。リバースチャージ方式の場合には、そのようなサービ

スの受け手である国内事業者が申告納税義務を負い、国外事業者申告納税方式の場合には、当該国外事業者が国内での課税事業者としての登録義務と申告納税義務を負うことになる。

EU 付加価値税指令でも、資産の譲渡または役務の提供の際の納税義務者は、原則として、これら譲渡または提供を行う事業者であるとされる（VAT 指令 193 条）。ただし、EU 付加価値税では、リバースチャージ方式による課税が幅広く採用されており（同 194～199、202 条）、それらが適用される場合には、資産の販売者や役務の提供者に代わり、顧客である資産の受領者、役務の受益者が付加価値税の負担者となると同時に納税義務も負うこととなる。なお、資産の EU 域内取得または輸入の場合には、輸入者が納税義務を負う（同 200、201 条）。

（１）シンガポール

① 国内取引に係る納税義務者

GST の登録事業者は、毎 3 か月ごとに、当該期間内に課税点が生じた売上 GST と仕入 GST の額を、同期間末日から 1 か月以内に申告書（Form GST-F5）に記載し、申告・納税しなければならない。申告書の提出は、電子申告により行う。

なお、複数の事業者を 1 つの GST 登録事業者としてまとめて申告する制度が用意されている。これは、事業者における GST 管理業務を軽減し、かつ、グループ内取引に係る GST の納税を省略することによりキャッシュフローを抑えるという GST 登録事業者の利便に配慮した制度であり、グループ登録制度と呼ばれている。この制度を適用するグループ企業は、グループ全体を 1 つの事業者として GST 登録をすることが認められる。また、グループ内の個々の企業は一定の要件を満たす必要があり、主要な要件は以下のとおりである。

- － グループ内の各企業が GST 登録事業者であること
- － グループ内の各企業が 1 つの企業（グループ登録制度を適用する企業か否かにかかわらず）によって支配されていること

グループ登録が認められた場合、グループ内の各企業間で行われた取引については、原則として課税取引から除外することができる。これにより、各企業の売上に伴う売上 GST の納税が不要となり、仕入 GST の支払が免除されるため、グループ内の各企業のキャッシュフローを大幅に改善することができる。

また、ひとつの企業の中に複数の部門（あるいは支店）があり、個別に事業を営む場合、個別の部門を別の GST 登録事業者として登録することも認められている。

② 物品の輸入に係る納税義務者

物品の輸入の場合、GST の申告と納税義務を負う者は、通関手続を行う輸入者または輸入代理人であり、関税等とともに税務当局に対して納付する。

③ サービスの輸入に係る納税義務者

物品の輸入の場合と同様にサービスの輸入も 2020 年 1 月 1 日以降、GST の課税取引の対象となった。物品の輸入については、通関手続という納税のポイントがあるが、サービスの輸入には通関手続がないため、前述したとおり、事業者間（B2B）のサービスの輸入の場合には、リバースチャージ方式によりサービス受領者が申告・納税する制度が、国内消費者向け（B2C）のデジタルサービスの輸入の場合には、国外事業者登録制度により国外の事業者が申告・納税する制度が、2020 年 1 月 1 日以降に導入されている。

（２）マレーシア

① 国内取引に係る納税義務者

GST 登録事業者は、毎月もしくは四半期ごとに、当該期間内に課税点が生じた売上 GST と仕入 GST の額を、同期間末日から 1 か月以内に申告書に記載し、申告・納税しなければならない。

② 物品の輸入に係る納税義務者

物品の輸入の場合、GST の申告と納付義務を負う者は、通関手続を行う輸入者または輸入代理人であり、関税等とともに関税局に対して納付する。

③ サービスの輸入に係る納税義務者

GST 登録事業者がサービスを輸入した場合、他の GST と同様に毎月もしくは四半期ごとに集計し、翌月末までに申告・納付しなければならない。GST 登録事業者でない場合は、課税点の翌月末までに申告・納付しなければならない。

（３）インドネシア

① 国内取引に係る納税義務者

VAT 登録事業者は、毎月、当月内に課税点が生じた売上 VAT と仕入 VAT の額を、翌月末までに申告書に記載し、申告・納税しなければならない。

また、企業の中に複数の事業所や工場などが存在する場合、それぞれの事業所ごとに、その事業所を管轄する地方税務署（KPP）に対して申告・納税することが義務付けられる。したがって、企業内の各納税義務者となる拠点間の物品の移動（本支店間や複数の支店や工場の間の移動）も課税対象取引となる。また、所有権の移転を伴わないまま代理店や委託販売先に物品が移送される場合も、別の拠点への移動があったものとして課税対象である。さらには、原材料等の請求場所と納品場所が異なる場合も、その拠点間で物品の移動があったものとみなされる。したがって、このような企業内での移動に係る課税を回避するために、本店となる事業所が各事業所の申告・納税をまとめて行い、税務当局の許可を得る「VAT セントラリゼーション（集中化）」の制度がある。この許可は 5 年ごとに更新する必要がある。企業グループのなかに、保税地区または経済特区に事業所を有する場合には、この集中化は行えない。

② 物品の輸入に係る納税義務者

物品の輸入の場合、VAT の納付の義務を負う者は、通関手続を行う輸入者または輸入代理人であり、関税等とともに関税当局に対して納付する。

③ サービスの輸入に係る納税義務者

サービスの輸入の場合には、サービスの対価を国外の提供者に支払った者がその月の翌月 15 日までに、支払った対価の 10% の VAT を自ら申告・納付しなければならない（セルフアセスメント方式）。この納付の際に受領する納付領収書は、仕入 VAT を税額控除する際の証憑として使用される。

（４）フィリピン

① 国内取引に係る納税義務者

VAT 登録事業者は、各月ごとに、当月内に課税点が生じた売上 VAT と仕入 VAT の額を、月末日から 20 日以内に月次申告書（BIR Form 2550M）に記載し、申告・納税しなければならない。また四半期ごとに四半期末から 20 日以内に四半期調整申告書（BIR Form 2550 Q）を提出し、調整税額があれば納付を行う。

② 物品の輸入に係る納税義務者

物品の輸入の場合、VAT の納付義務を負う者は、通関手続を行う輸入者または輸入代理人であり、関税とともに関税当局に対して納付する。

③ サービスの輸入に係る納税義務者

VAT 登録事業者となった国外の事業者がフィリピン国内で提供したサービスの対価を国内の事業者が支払う際、当該支払人が源泉徴収代理人として支払対価から源泉税を徴収するとともに、12%の VAT も同時に控除して、翌月の 10 日までに申告・納付する実務となっている。

(5) タイ

① 国内取引に係る納税義務者

V A T の登録事業者は、毎月、当該月内に課税点が生じた売上 V A T と同月内に発行されたタックスインボイスに係る仕入 V A T の額を、翌月の 15 日までに申告書に記載し、税額を納付しなければならない。申告書の提出と納付先は、その事業所が所在する管轄の歳入局となるが、登録事業者が複数の事業所を有する場合は、事業所ごとに申告書の提出および納税を行うこととされている。ただし、登録事業者が歳入局長の事前許可を得て、本店所在地の管轄の歳入局で全事業所分をまとめて申告および納付を行うことも可能である。

② 物品の輸入に係る納税義務者

物品の輸入あるいは保税倉庫やフリーゾーンからタイ国内の関税区域内への物品の搬入の場合には、通関手続を行う輸入者等が納付義務を負う。V A T の申告と納付は、その通関手続と同時に関税当局に対して行われる。

③ サービスの輸入に係る納税義務者

物品の輸入の場合と同様にサービスの輸入も V A T の課税対象取引であることは、前述したとおりである。物品の輸入については、輸入通関という納税のポイントがあるが、サービスの輸入には通関手続がないため、異なる納税手続が定められている。サービスの輸入者は、輸入したサービスに係る仕入 V A T の額を、対価の支払を行った月の翌月 7 日ま

でに Phor. Phor. 36 という様式を用いて管轄の歳入局に納付しなければならない（セルフアセスメント方式）。

（６）ベトナム

① 国内取引に係る納税義務者

VAT の課税事業者は、原則、毎月、当該月内に課税点が生じた売上 VAT と仕入 VAT の額を、翌月 20 日までに申告書 (Form 01/GTGT) を作成し、申告・納税を行う必要がある。ただし、事業開始後 12 ヶ月を経過していない事業者または前年度の総売上が VND 50,000,000,000 以下の事業者は、四半期申告も可能である。四半期申告の場合には、四半期終了日後 30 日以内に申告・納税を行う必要がある。

VAT の課税事業者は、租税行政法の規定に従い、その事業活動を行う場所（通常は本店の所在する地域）の所轄の税務署に VAT の申告書類を提出する義務がある。本店と同じ地域内に別の事業所（工場、支店、店舗、販売代理店など）を有する場合は、本店でまとめて申告・納税する必要がある。社印および銀行口座を有する事業所で、直接、物品あるいはサービスの販売を行っており独自の VAT 申告が可能な場合には、本店とは別に事業所のタックスコードを登録することで、その事業所の所在地の所轄税務署に申告・納税を行うことができる。

本店とは別の省に事業所がある場合には、当該事業所の所在地の所轄税務署に申告・納税を行う必要がある。ただし、事業所が直接、物品あるいはサービスを販売せず、収入がない場合は、本店でそれら事業所の取引を合算して申告・納税する必要がある。

本店所在地以外の場所で建設、据付あるいは物品の販売を行う事業者は、そこに事業所を有していなくても、その事業活動を行う地域の所轄の税務署において、当該活動に関連する VAT の申告・納税を行わなければならない。

複数の地域をまたがる道路、送電線、水道管あるいは石油のパイプライン等の建設、据付作業など、どの地域で発生した収入かが特定できない事業活動の場合、当該事業から発生した VAT については、本店所在地にて申告・納税する。

② 物品の輸入に係る納税義務者

物品の輸入の場合の VAT の申告・納税義務を負うのは、通関手続を行う輸入者または輸入代理人であり、関税等とともに通関当局に対して納付する。

③ サービスの輸入に係る納税義務者

ベトナムでは、サービスの輸入に係る付加価値税は、外国契約者税の一部として徴収される。納税の義務は、外国企業と契約を締結し対価をしはらう国内事業者が負う。

(7) ラオス

① 国内取引に係る納税義務者

VAT 登録事業者は、VAT 登録証の受領日以降、その月のタックスインボイスに記載された売上 VAT と仕入 VAT の差額を翌月の 20 日までに VAT の申告書 (Form No. 01 / VAT.TA) とともにラオス税務当局に納付する必要がある。申告書の提出は VAT の納付額がない場合でも毎月行う必要がある。

② 物品の輸入に係る納税義務者

物品の輸入の場合には、通関手続を行う輸入者または輸入代理人が納付義務者となる。VAT の申告と納付は、その通関手続と同時に関税当局に対して行われる。これにより納付された VAT は、そのラオス国内の VAT 登録事業者の仕入 VAT と取り扱われる。

③ サービスの輸入に係る納税義務者

ラオス国内の VAT 登録事業者が、ラオスの VAT の登録事業者でない外国法人や非居住者からラオス国内で使用されるサービスの提供を受けた場合には、そのサービス代金の支払時に VAT を源泉徴収し、その支払日の属する月の翌月 20 日までに VAT の申告書 (Form No. 01 / VAT.TA) とともにラオス税務当局に納付する必要がある。

なお、ラオス国内の VAT 登録事業者でない事業者が、ラオスの VAT 登録事業者でない外国法人や非居住者からラオス国内で使用されるサービスの提供を受けた場合にも、そのサービス代金の支払時に VAT を源泉徴収し、VAT の申告書 (Form No. 02 / VAT.TA) とともにラオス税務当局に納付することが要求される。この場合の申告・納付期限は、その支払日から 15 日以内にとされる。

(8) カンボジア

① 国内取引に係る納税義務者

VAT 登録事業者は、毎月、当該月内に課税点が生じた売上 VAT と仕入 VAT の額を、翌月 20 日までに申告書に記載し、申告・納税しなければならない。

② 物品の輸入に係る納税義務者

物品の輸入の場合には、通関手続を行う輸入者または輸入代理人が納税義務者となる。VAT の申告と納付は、その通関手続と同時に関税当局に対して行われる。

(9) 比較分析

課税資産の譲渡または役務の提供を行う課税事業者が、原則として納税義務者である。輸入に係る納税の義務は、物品の輸入者または通関により物品を受領するものとなる。

サービスの輸入の場合は、当該サービスの受益者となった国内の事業者である。シンガポールとマレーシアで国外の事業者から B2B サービスの提供を受ける者は、国外のサービス提供者に代わって、リバースチャージ方式により納税の義務を負うことになる。また、インドネシア、タイでは、国外の事業者からサービスの提供を受けた場合、その対価支払に際して、別途、セルフアセスメント方式により個別に納税を行う義務を負っている。また、ベトナムの外国契約者税およびラオスの源泉徴収税も納税義務を負うのも、国外事業者からのサービスの提供を受けたものである。フィリピンおよびカンボジアでは、国内で事業者登録を行っていない国外事業者からのサービスの輸入に対しての課税については予定されておらず、サービスの輸入に関する納税義務者の規定がない。

2. 事業者登録と免税事業者

諸国の付加価値制度においては、小規模事業者の事務負担に配慮して一定規模を下回る事業者が納税義務を免除される制度が設けられている。日本の消費税における小規模事業者免税制度は、複数の改正を経て、現在は免税点が 1,000 万円まで引き下げられている。

EU の付加価値税でも、小規模事業者の負担軽減に配慮した施策として、中小事業者免税措置 (VAT 指令 282~292 条) 年間売上が一定の基準額に達するまで VAT の納税を免除する制度、段階的免税措置 (同 282~292 条) で課税売上の一部を段階的に課税する制度、定率控除制度 (同 281 条) 特定の業種ごとに売上に対する定率の仕入税額控除を認める (または納付額を一定率減額する) 制度、現金会計の特例 (同 66 条(b)) として年間売上が基準額に達するまで現金収受時を付加価値税の発生時点とする制度が設けられており、加盟国各国の事情に応じて任意に選択して採用することとされている。

(1) シンガポール

GST の納付義務を負うのは、物品の販売あるいはサービスの提供を行う事業者で、課税売上高が 12 か月間で S\$1,000,000 を超えた場合、または、将来の 12 か月間で S\$1,000,000 を超えると予想される場合の事業者（GST 登録事業者）である。

上記の基準に届かない小規模事業者は、自社の物品の販売またはサービスの提供に際して GST を課すことはできない。同様に、仕入先に支払った GST の税額控除はできず、自社の原価あるいは費用に含めることになる。また、小規模事業者であっても、任意に GST 登録を行うことも可能である。ただし、任意登録した場合には、最低 2 年間は GST 登録事業者を継続する必要がある。

(2) マレーシア

GST の納付義務を負うのは、物品の販売あるいはサービスの提供を行う事業者（GST 登録事業者）であって、年間の課税売上高が RM500,000 を超える事業者である。

上記の基準に届かない小規模事業者は、自社の物品の販売またはサービスの提供に際して GST を課すことはできない。同様に、仕入先に支払った GST の仕入控除はできず、自社の原価あるいは費用に含めることになる。なお、小規模事業者であっても任意に GST 登録を行うことも可能であるが、任意登録した場合には最低 2 年間は GST 登録事業者を継続する必要がある。

(3) インドネシア

VAT の納付義務を負うのは、国内において課税対象となる物品の販売あるいはサービスの提供を行う事業者、または、課税対象となる物品やサービスを輸入する事業者であって、年間の課税売上高が Rp 4,800,000,000 を超える事業者（VAT 登録事業者）である。ただし、自由貿易地域であるバタム島、ビンタン島、カリムン島内の事業者は除外される。

上記の基準に届かない小規模事業者は、基本的には自社の物品の販売またはサービスの提供に際して VAT を課すことはできない。同様に、仕入先に支払った VAT を税額控除することはできず、自社の原価あるいは費用に含めることになる。ただし、小規模事業者であっても任意で VAT 登録事業者となることができる。

(4) フィリピン

VAT の納付義務を負うのは、物品の販売あるいはサービスの提供を行う事業者であって、年間の課税売上高が PHP 3,000,000 を超える事業者（VAT 登録事業者）である。

上記の基準に届かない小規模事業者は、自社の物品の販売またはサービスの提供に際して VAT を課することはできない。同様に、仕入先に支払った VAT は税額控除できず、自社の原価あるいは費用に含めることになる。また、小規模事業者であっても、任意に VAT 登録を行うことも可能である。ただし、任意登録した場合には、最低 3 年間は VAT 登録事業者を継続する必要がある。

(5) タイ

VAT の納付義務を負うのは、物品の販売あるいはサービスの提供を行う事業者で、年間の VAT の課税売上が THB 1,800,000 を超える事業者（VAT 登録事業者）、ならびに物品の輸入者である。なお、外国法人（タイ国外の事業者）であっても、タイ国内で物品の販売あるいはサービスの提供を行い、かつ、年間の VAT の課税売上が THB 1,800,000 を超える場合には、タイ歳入局に VAT 事業者として登録し、VAT の納付義務を負う。

なお、年間の VAT の課税売上が、THB 1,800,000 以下の事業者は、小規模事業者として VAT の納付義務が免除され（歳入法第 81/1 条、勅令 No. 432）、自社の物品の販売またはサービスの提供に際して VAT を課することはできない。同様に、仕入先に支払った VAT の税額控除はできず、自社の原価あるいは費用に含めることになる。

物品の販売またはサービスの提供を新たに開始する事業者は、その開始日の 15 日以上前に、タイ歳入局に VAT 登録をしなければならない。小規模事業者については、年間の VAT の課税売上が THB 1,800,000 を超えることになった場合には、その超えることとなった日から 30 日以内に VAT 登録をしなければならない。

(6) ベトナム

ベトナムにおいて、VAT 特有の事業者登録制度はなく、新規法人設立時等に登録される税コードを用いて手続を行うことになる。VAT の課税事業者は、さまざまな種類の事業や組織によって、VAT の課税対象となる物品やサービスをベトナム国内で製造あるいは販売を行う組織および個人、ならびに、VAT の課税対象となる物品やサービスを輸入する組織および個人である。具体的には、以下のとおりである。

- ① 企業法、協同組合法、その他の法律によってベトナムで設立され事業を行う組織
- ② 国営・民営法人、非営利法人等
- ③ 投資法に従いベトナム国内で設立され事業を営む外資系企業、BCC 契約を締結した外国の組織またはベトナムで行う外国人
- ④ 個人事業主

⑤ ベトナムに恒久的施設を有しない外国の組織やベトナム非居住者の個人からサービスを購入するベトナム国内の個人・法人・団体

⑥ 販売会社ライセンス（輸入、販売、輸出）を取得した輸出加工型企業（EPE）の支店
なお、上記⑤はみなし方式を前提とした付加価値税部分の源泉徴収義務を示している。

ところで、VATの申告・納税方法について、以下のとおり、2種類の方法がある。

- － 売上VATから仕入VATを控除して納税額を算定する控除方式（インボイス方式）
- － 特定の物品およびサービス等の付加価値額から算出する帳簿方式（簡易課税方式）

帳簿方式（簡易課税方式）は、年間売上高 VND 1,000,000,000 未満の事業者認められる申告・納税方法である。

（7）ラオス

ラオスの税法上、以下の事業者は、ラオスの VAT の納税義務を負うこととされる。

- － 年間売上が 4 億 Kip 以上の事業者
- － 物品・サービスの輸入者
- － 外国法人および非居住者でラオス国内においてサービス提供を行う者

年間売上が 4 億 Kip 以上の事業者は、所定の VAT 登録申請書をラオス税務当局に提出しなければならず、ラオス税務当局は申請受理後 15 営業日以内に VAT 登録証と VAT 登録番号を事業者に発行する。VAT 登録事業者の事業に変更があった場合には、その変更日から 30 営業日以内にラオス税務当局に通知する必要がある。また、VAT 登録事業者が事業を廃止する場合には、VAT 登録証のキャンセルをラオス税務当局に申請する必要がある、ラオス税務当局は申請受理後 30 営業日以内にキャンセル証書を事業者に発行することとされている。なお、年間売上が 4 億 Kip 未満の事業者でも、任意で VAT の事業者登録を行い、VAT の納税義務者となることができる。

（8）カンボジア

事業所得税の納税義務者は、法人の設立登記から 15 日以内に納税者登録を行う必要があるが、この納税者番号は、VAT の登録事業者番号を兼ね、以下のすべての納税義務者は VAT の納付義務を負う。

- － 事業会社、輸入業者、輸出業者、投資会社

- － 連続する 3 ヶ月間の物品売上高（VAT と非課税品の販売額を除いた売上高）が 1 億 2,500 万リエルを超える事業者
 - － 連続する 3 ヶ月間のサービス提供の売上高が 6,000 万リエルを超える事業者
 - － 連続する 3 ヶ月間の総売上高が 3,000 万リエルを超える政府契約を請け負う事業者
- なお、上記の基準で小規模に分類される事業者には、課税売上にかかる消費税額の 80%を仕入税額控除の額として処理する簡便な納税方法が採用されている。また、事業登録に満たない規模であっても、任意に VAT 登録を行うことも可能である。

（9）比較分析

いずれの国も、一定規模を下回る事業者（個人または法人）を免税事業者とする規定がある。ベトナムは、免税事業者とする代わりに簡易課税制度の適用を許しているが、事実上は課税が免除されている状況である。免税点制度を設けて、零細な企業を付加価値税の対象から除外することは、制度の執行を容易にし、また徴税費の節減を図るためにも必要な措置であり合理的なものであると言える。免税事業者は、いわば付加価値税の課税の連鎖の枠外に置かれるものであり、その税法上の立場は最終消費者と同等である。従って、免税事業者がその事業遂行の為に購入する物品およびサービスに課される付加価値税はすべて自己で負担することになり、事実上、それらは販売価格に転嫁されることが予定されている。日本の消費税導入時には、制度導入に対する中小企業者の強い抵抗に配慮して、当初は比較的高い売上高が免税点として設定され、仕入税額を超えて価格を引き上げることによる「益税」の弊害が議論となった。その意味で、免税点の設定は、各国の中小企業者の平均的な規模を勘案して、あまり高すぎない程度の合理的な基準を設定することが必要となる。

なお、免税制度以外の簡易課税制度の導入の是非については、先にベトナムの事例でも見るように、アジア地域における小規模事業者の経理能力等を勘案した場合、簡易課税の基礎となる信頼できる会計帳簿の作成を期待することができない実情がある。そのような環境下での制度の効率的、効果的運用を考慮すると、必ずしも簡易課税制度の導入が望ましい結果を生む状況ではないものと推察される。

図 2-4 免税事業者

	SIN	MAY	IND	PHL	THA	VET	LAO	CO M
--	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	---------

免税点	S\$1,000,000 以下	RM500,000 以下	RP4,800 百万以下	PHP3,000,000 以下	THB1,800,000 以下	— 注 1	Kip400 百万未満	— 注 2
-----	--------------------	-----------------	-----------------	--------------------	--------------------	----------	----------------	----------

(注1) 課税売上高 VND1,000 百万未満の事業者には簡易課税方式を適用、VND100 百万以下の個人事業者の取引は非課税。

(注2) 小規模事業者（連続する 3 か月間の課税品売上が 125 百万リエル以下など）には簡便な納税方法（一定率での仕入税額控除）を適用

第 3 章 課税標準と税率

1. 課税標準

日本の消費税では、課税標準は、課税資産の譲渡等または役務の対価の額、また、保税地域から引き取られる外国貨物の関税法上の課税価格に関税および「消費税」以外の個別消費税の額を加算した額とされる。ここでいう対価の額とは、「対価として収受し、または収受すべき一切の金銭または金銭以外の物もしくは権利その他、経済的な利益の額」と規定され権利確定主義が採用されている。ただし、例外的に、①個人事業者が、棚卸資産または棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、または使用した場合における当該消費または使用（自己消費）、②法人が資産をその法人税法上の役員に対して贈与した場合における当該贈与、さらに、③法人が資産を、役員に譲渡した場合において、その対価の額が当該譲渡時の時における当該資産の価額に比して著しく低いときは、その価額に相当する金額をその対価とみなす規定を設けている。

EU 付加価値税指令でも、国内における資産の譲渡または役務の提供に課税標準は、原則として、顧客または第三者から供給者が当該供給者の見返りとして取得する、または取得する予定の対価を構成するすべての要素であると規定されており（VAT 指令 73 条）、日本の消費税に規定する「収受しまたは収受すべき対価」の額と実質上同等の規定となっている。

ASEAN 各国の付加価値税法は、タックスインボイス方式を採用しているが、インボイス発行後に発生した値引き・割戻し等の取扱い、外貨建取引の換算の方法、物品の輸入取引にかかる課税標準、また、日本のみなし取引に相当する無償取引等に関しても特段の規定を設けているところが多い。以下、これらの観点を基調として比較検討する。

（1）シンガポール

① 値引き・割戻し

物品やサービスの販売に際して、販売価額やサービス料から差し引かれる値引き、または割戻しがある場合には、それらを控除した後の金額が課税標準となる。ただし、それらの値引き、または割戻しは、タックスインボイスごとに明示されるものでなければならない。

② 外貨建取引の換算

物品やサービスの対価を外貨で請求、または受け取った場合、シンガポールドルに換算した金額を課税標準として申告・納税する。シンガポールドルへの換算レートについて、シンガポール税務当局が認める課税点時点での為替レート（例えば、市中銀行、新聞、外国の中央銀行、税関などが公表する為替レート）を使用することができる。また、特定の日（例；前月の最終日）の為替レート、もしくは特定期間（例；前月）の平均レートを使用することも認められるが、採用する為替レートについては、少なくとも3カ月間に一度は更新されること、また、当該為替レートが内部の事業報告、会計およびGST目的で一貫して使用されること、さらにその為替レートの決定方法が最初に当該方法を採用した会計期間の末日から少なくとも1年間は継続することが要求される。

上記以外の例えば事業者が定める社内レートなどを換算レートとして用いる場合には、事前に税務当局の認可が必要である。

③ 輸入取引

物品の輸入に係るGSTは、通関時点の物品のCIF価格に関税その他の租税公課、コミッション、その他の関連するチャージを加算した額を課税標準として計算される。ここでのCIF価格とは、物品自体の価格に、積出し地点からシンガポールの国境（通関地点）までの輸送料ならびに保険料を加えた価格である。GST法附表3では、関連当事者間の輸入取引については租税回避行為の規約が適用され、物品の市場価格や税務当局が独自に査定して賦課した価格をCIF価格に代えて課税標準とする場合のあることを規定している。

④ 無償による物品・サービスの提供

無償による物品・サービスの提供の場合には、原則として課税標準がゼロであるが、市場価格により譲渡・提供したとみなして（みなし課税取引）GSTが課税される場合がある。例えば、顧客や従業員に対する贈答（ギフト）を無償で提供する場合には、その贈答品の購入額がS\$200以下、かつ購入にかかる仕入GSTを控除していない場合を除いて、贈答品の市場価格を課税標準として売上GSTを計算しなければならない。ただし、ビジネス慣行上のサンプルとして顧客に提供される試供品等については、サンプル品であることが明示されている場合には、売上GSTを計算する必要はない。

また、低廉譲渡の場合には、当該対価の額をそのまま課税標準として GST が課税される。しかし、関連当事者間の取引の場合には、税務当局が、当該物品またはサービスの市場価格を課税標準として GST を課税することができるとしている。その場合、物品を譲り受けた者あるいはサービスの提供を受けた者の側では、その仕入 GST 全額の税額控除を行うことはできない。

(2) マレーシア

① 値引き・割戻し

物品やサービスの販売に際して、販売価額やサービス料から差し引かれる値引きや割戻しがある場合には、それらを控除した後の金額が課税標準となる。ただし、それらの値引きまたは割戻しは、タックスインボイスごとに明示されるものでなければならない。

② 外貨建取引の換算

物品やサービスの対価を外貨で受け取った場合、マレーシアリングgitに換算して申告する。国内取引については取引日におけるマレーシアの通貨マーケットで公表される為替レート、輸入取引については課税時点で税務当局が定める為替レートで換算した金額を課税標準とする。ただし、実務上の対応として、マレーシア中央銀行、商業銀行、海外の中央銀行などが公表する、前月あるいは当月の平均為替レートや当月初あるいは当月末の為替レートなどを用いることも認められている。その場合、管理および財務会計で利用する為替レートと整合し、最低 1 年間は継続して利用しなければならない。なお、これら以外ので為替レートを用いる場合は当局の承認が必要である。

③ 輸入取引

物品の輸入に係る GST は、通関時点の物品の CIF 価格に関税その他の租税公課、コミッション、その他の関連するチャージを加算した額を課税標準として計算される。ここでの CIF 価格とは、物品自体の価格に、積出し地点からマレーシアの国境（通関地点）までの輸送料ならびに保険料を加えた価格である。GST 法附表 3 では、関係当事者間の取引については租税回避行為の規約が適用され、物品の市場価格や関税局が独自に査定して賦課した価格を CIF 価格に代えて課税標準とする場合のあることを規定している。

④ 無償による物品・サービスの提供

物品の販売やサービスの提供が無償または低廉な価格による取引である場合、市場価格（Open Market Value）を課税標準として課税される。

（３）インドネシア

① 値引き・割戻し

物品やサービスの販売に際して、販売価額やサービス料から差し引かれる値引きや割戻しがある場合には、それらを控除した後の金額が課税標準となる。ただし、それらの値引きまたは割戻しは、タックスインボイスごとに明示されるものでなければならない。

② 外貨建取引の換算

物品やサービスの対価を外貨で受け取った場合、インドネシアルピア（Rp）への換算についてはインドネシア財務省が公表する為替レートを使用する。

③ 輸入取引

物品の輸入に係る VAT は、通関時点の物品の CIF 価格に関税その他の租税公課、コミッション、その他の関連するチャージを加算した額を課税標準として計算される。ここでの CIF 価格とは、物品自体の価格に、積出し地点からインドネシアの国境（通関地点）までの輸送料ならびに保険料を加えた価格である。

③ 課税標準の特例

VAT の課税標準は、通常、タックスインボイス上の価額である。ただし、複数の項目については、特別な課税標準を用いることが決められている。その内容は、自己消費や無償取引に係る課税標準の方針、商慣行で仮価格によりサービスや物品の提供が行われる場合の取扱い、政策的な課税の引下げなどを目的としたものである。

- (a) 物品・サービスの自己使用・無償供与：販売価格または対価から総利益を差し引いた額
- (b) 音楽、映画フィルム等、使用回数・販売量等により総支出額が異なるもの：推定される平均販売価額
- (c) 会社清算時に会社に残った棚卸資産以外の資産：公正価値
- (d) 本店・支店／支店間での移動：基準販売価格または取得価額

- (e) オークションでの販売：落札額
- (f) 旅行代理業：代金の 10%
- (g) インドネシア国内のタバコ製造業者からの卸売代金：小売価格
- (h) 配送サービス：代金の 10%
- (i) 貴金属小売業者：販売価格の 20%
- (j) 特定の小規模事業者：40%または 30%

(4) フィリピン

① 返品・割引

返品については、VAT 登録事業者から払い戻しが発生した、または後述のクレジットノートが発行された申告期の売上高から控除した後の金額が課税標準となる。また売上割引についてはタックスインボイスにその割引が明記されたものについて申告期の売上高から除外した金額が課税標準となる。ただし、いずれの場合も返品、割引のもととなった売上高に対応する同一の四半期の申告時にのみ売上高から除くことができるとされている。

② 輸入取引

物品の輸入に係る VAT は Landed Cost(荷揚げコスト)を課税標準として計算される。Landed Cost(荷揚げコスト)は商品価格、関税、輸送コスト、保険、その他の諸費用を指し、輸入商品が物品税の対象であった場合、物品税も課税標準に含めることになる。

③ 外貨建取引の換算

物品やサービスの対価を外貨で受け取った場合、フィリピンペソ (PHP) に換算して申告する。換算の場合の為替レートについて、具体的な規定はないが、実務上、換算の場合の為替レートは、課税点時点の中央銀行が公表する為替レートあるいはフィリピン・ディーリング・システムが公表している為替レートで換算した金額を課税標準とする。ただし、取引日のレートを使用することが実務的でない場合には、平均レートを使用することもできる。

④ 無償による物品・サービスの提供

無償あるいは市場価格よりも低い価格で販売あるいは提供された物品またはサービスについては、税務当局が課税点における市場価格を基礎として VAT を課税することができる」とされている。

(5) タイ

① 値引き・割戻し

物品の販売やサービスの提供に際して、販売価額やサービス料から差し引かれる値引きや割戻しがある場合には、それらを控除した後の金額が課税標準となる。

ただし、それらの値引きまたは割戻しは、タックスインボイスごとに明示されるものでなければならない。

② 外貨建取引の換算

物品やサービスの対価を外貨で受け取った場合、バーツに交換してバーツ口座に入金される場合には、その実際の入金額が課税標準とされる。一方、外貨口座に入金され、その月末までにバーツに交換されない場合には、その月末時点のタイ中央銀行発表の T T B レートで換算した金額を課税標準とする。

物品の輸入に際しては、価格が外貨建であることがごく一般的である。前述のように物品の輸入の場合は V A T の課税点は通関時点であり、課税標準は、関税の課税標準と同様に関税規則に従った換算レートにより算定される。

③ 輸入取引

物品の輸入に係る V A T は、通関時点の物品の C I F 価格に関税や物品税を加算した額を課税標準として計算される。ここでの C I F 価格とは、物品自体の価格に、積出し地点からタイの国境（通関地点）までの輸送料ならびに保険料を加えた価格である。関税の計算基礎として、その物品の市場価格や関税当局が独自に査定した価格を用いる場合には、CIF 価格に代えてそれらの価格を用いることになる。

④ 無償による物品・サービスの提供

合理的な理由なく、無償あるいは市場価格よりも低い価格で販売された物品あるいは提供されたサービスについて、タイ歳入局は、VATの課税点における当該物品やサービスの市場価格を基礎としてVATを課すことができるとされている。

また、商品、製品あるいは原材料等の棚卸資産の実地棚卸において、タイ歳入法で要求する在庫記録（通常、「ストックカード」と称される）よりも実地数量が少ない場合（棚卸差損が生じた場合）、帳簿外で販売がされたとみなされて、その棚卸資産の市場価格を基礎としてVATが課される。

さらに、会社の解散を登記した日において、在庫等の資産が残存する場合には、その登記の時点で販売がされたとみなされて、その資産の市場価格を基礎としてVATが課される。この場合の課税標準は、解散の登記時点における資産の市場価格とされる。

（６）ベトナム

VATの課税標準は、通常、物品の販売またはサービス提供の対価の額であり、当該物品やサービスが特別消費税の課税対象である場合は、特別消費税課税後の価額が課税標準となる。物品やサービスの対価に追加的な手数料やその他の賦課金を加えて請求する場合、VATの課税標準はそれらの手数料を含んだ額となる。ただし、それらの賦課金等が後に政府に納付されるような租税公課である場合には、これらを加算する前の価額が課税標準となる。

① 値引き・割戻し

物品やサービスの販売に際して、販売価額やサービス料から差し引かれる値引き、または割戻しがある場合には、それらを控除した後の金額が課税標準となる。ただし、それらの値引き、または割戻しは、販売時あるいは次の販売のタックスインボイスにおいて調整される。

② 外貨建取引の換算

物品やサービスの対価を外貨で請求、または受け取った場合、ベトナムドンに換算した金額を課税標準として申告・納税する。ベトナムドンへの換算レートについて、ベトナム中央銀行により発表される課税点時点のインターバンクレートで換算する必要がある。

③ 輸入取引

物品の輸入に係る VAT は、通関時点の輸入品の価格に輸入関税、特別消費税および環境保護税（それぞれ該当ある場合）を加算した額を課税標準として計算される。通関時の輸入品の価格は、輸入品の関税を算定する課税標準と同等の価額である。ただし、インボイス価格が輸入関税の課税標準と異なる場合、即ち、インボイス価格が適正な評価額でないと税関当局に判断された場合には、VAT の課税標準も関税の課税標準を用いることになる。

輸入品が関税の免税または軽減税率の対象である場合、VAT の課税標準は、通関時の輸入品の価格に、減免措置を適用した後で実際に賦課された輸入関税を加算した額となる。

④ 交換・自己費・贈与・寄附

交換、自己消費、贈与、寄附および従業員への現物支給に使用される物品あるいはサービスについては、その使用時における同等または同等の分類に属する物品あるいはサービス価額（使用時の物品あるいはサービスの市場価格）を課税標準として用いる。

物品やサービスの自己消費とは、市場で販売する目的で保有する製品・商品やサービスを事業体内部で消費するものであって、製品の製造工程や顧客へのサービスの提供に際して使用される物品やサービスの消費を意味するものではない。したがって、社内での製品・商品の移動や、原材料・半製品の次工程への投入などの取引は、VAT の課税対象とはならない。

（７）ラオス

① 値引き・返品

物品やサービスについて、値引きや返品があった場合には、タックスインボイスを再発行する形で課税標準の調整がされる。

② 外貨建取引の換算

物品やサービスの対価を外貨で受け取った場合、その取引日におけるラオス中央銀行の為替レートにより Kip に換算した金額が課税標準となる。

③ 輸入物品

物品の輸入に係る VAT は、通関時点の物品の C I F 価格に関税や物品税を加算した額

を課税標準として計算される。ここでの C I F 価格とは、物品自体の価格に、積出し地点からラオスの国境（通関地点）までの輸送料ならびに保険料を加えた価格である。関税の計算基礎として、その物品の市場価格や関税当局が独自に査定した価格を用いる場合には、CIF 価格に代えてそれらの価格を用いることになる。

④ 無償による物品・サービスの提供

合理的な理由なく、無償あるいは市場価格よりも低い価格で販売された物品あるいは提供されたサービスについて、ラオス税務当局は、当該物品やサービスの市場価格を基礎として V A T を課すことができるとされている。

（８）カンボジア

① 値引き・割戻し

税法上は値引き・割戻し等について具体的な言及はないが、売手が買手に請求する価格が課税標準とされていることから、物品やサービスの販売に際して、販売価額やサービス料から差し引かれる値引きや割戻しがある場合には、それらを控除した後の金額が課税標準となると考えられる。ただし、それらの値引きまたは割戻しは、値引きポリシーや社内承認文書等を含む十分な補足資料に裏付けされたものでなくてはならない。値引きポリシーや社内承認文書等については租税総局からの事前承認を得ることが望ましい。

② 外貨建取引の換算

物品やサービスの対価を外貨で請求、または受け取った場合、クメールリエルに換算した金額を課税標準として申告・納税する。クメールリエルへの換算レートについては、取引日における中央銀行が公表するレート（休日等の場合は直前営業日におけるレート）を使用しなければならない。

③ 輸入取引

物品の輸入に係る VAT は、通関時点の物品の CIF 価格に関税その他の租税公課を加算した額を課税標準として計算される。ここでの CIF 価格とは、物品自体の価格に、積出し地点からカンボジアの国境（通関地点）までの輸送料ならびに保険料を加えた価格である。

④ 無償による物品・サービスの提供

合理的な理由なく、無償あるいは市場価格よりも低い価格で販売あるいは提供された物品またはサービスについては、税務当局が V A T の課税点における当該物品やサービスの

市場価格を基礎としてVATを課税することができるとされている。この税務当局が決定した価格について、その反証義務は事業者側にあり、反証がない場合には当該価格が課税標準として取り扱われることに留意が必要である。

(9) 比較分析

国内における資産の譲渡または役務の提供に課税標準は、原則として、顧客または第三者から供給者が対価として取得するまたは取得する予定の金額とすることについては、ASEAN 各国の規定もこれを逸脱していない。物品の出荷後、あるいはサービスの提供後の販売対価の額の修正は、正規のタックスインボイスにより行うことになる。ただし、課税標準を下方修正することとなる値引き・割戻し額については、税務署の事前承認やあらかじめ定められた条件に従うものではない規定を置く国（タイ、カンボジア）もある。

外貨建ての対価の場合には、中央銀行等の発行する一定の為替レートにより自国通貨に換算する規定を、各国が一様に設けている。

輸入取引に係る課税標準は、物品の関税価格に、輸入時に課せられる関税ならびにその他の税を加算したものである。

無償または低廉な価格による資産の譲渡またはサービスの提供については、課税当局に市場価格を課税標準とする課税の権利を与えている。タイとベトナムでは、自己消費についても、通常の販売価格で課税することを規定している。特にタイでは、棚卸減耗となった棚卸資産についても、自己消費とみなして課税される厳しい対応が取られている。

特殊な規定として、インドネシアにおける、本支店間の棚卸資産の移動が上げられる。国内での拠点数が多く、幅広い地域で活動する企業においては、本支店間の移動を偽装して自家消費や帳簿外の販売が行われる危険性が高く、それによる課税回避を防ぐための措置と思われる。この場合の課税標準は、通常の販売価格あるいは取得原価が用いられる。

2. 税率

付加価値税制度においては、低所得者に配慮して、食料品などの生活必需品に対して軽減税率の導入や非課税品の拡大などが議論されてきている。EU の付加価値税指令では、5%未満の軽減税率を否定する方針を示している（VAT 指令 99 条）。しかしながら、軽減税率の採用が、物品・サービスごとの中立性を損ねることや、複数税率や非課税・ゼロ税率の採用が適用される物品・サービスの区分をめぐって複雑な問題を生じさせるなどの懸念があることも認識されている。

(1) シンガポール

GST の標準税率は 7 % であり、原則としてすべての物品およびサービスに対して同じ税率が適用される。

(2) マレーシア

GST の標準税率は 6 % であり、原則としてすべての物品およびサービスに対して同じ税率が適用される。ただし、以下の物品については、国内取引であっても 0 % 税率課税（免税）としていた。

- ① 農産物、畜産物、海産物、塩、砂糖、小麦粉、卵
- ② 特定の医薬品、医療機器
- ③ 飲料水

(3) インドネシア

VAT の標準税率は 10 % であるが、政府は政令により特定の物品、サービスについて 5 ~ 15 % の間で税率を設定することができるとしている。

(4) フィリピン

VAT の標準税率は 12 % であり、原則としてすべての物品およびサービスに対して同じ税率が適用される。

(5) タイ

タイ歳入法上の VAT の標準税率は 10 % であり、原則としてすべての物品およびサービスに対して同じ税率が適用される。ただし、1997 年以降、時限立法により 7 % に軽減され、その後も現在まで継続して軽減税率が適用されている。

(6) ベトナム

VAT の標準税率は 10 % であり、原則としてすべての物品およびサービスに対して同じ税率が適用される。ただし、一部の物品およびサービスには、5 % の軽減税率が適用される。

軽減税率が適用される物品およびサービスは、以下のように規定されている。

- ① 水（ミネラルウォーターを除く）
- ② 運河等の造成に関するサービス

③ 未加工または半加工の農産品（消費者への販売）

④ 生鮮食品

⑤ 砂糖

⑥ 殺虫剤、肥料用鉱石等

⑦ 竹製等の手芸品

⑧ 一部の医療器具

⑨ 芸術文化活動

⑩ 幼児玩具

⑪ 科学技術に関するサービス

⑫ 住居の販売、賃貸、リース

（７）ラオス

ラオスの VAT の税率は 10%であり、すべての物品およびサービスに対して同じ税率が適用される。

（８）カンボジア

VAT の標準税率は 10%であり、原則としてすべての物品およびサービスに対して同じ税率が適用される。

（９）比較分析

ASEAN 諸国では、ベトナムを除き、単一税率を採用しており、軽減税率や輸出取引以外に適用されるゼロ税率を税用していない（廃止前のマレーシアの付加価値税では、農水産物に 0%を適用していた）。ベトナムでは、水や生鮮食料品などに 5 %軽減税率を適用している。このような食料品等については、他国では非課税品目とする国が多く、対応が分かれるところである。

図 2-5 税率

	SIN	MAY	IND	PH	THA	VET	LAO	COM
--	-----	-----	-----	----	-----	-----	-----	-----

				L				
標準税率	7%	6%	10%	12%	10%	10%	10%	10%
軽減税率	—	0%	5～15%	—	—	5%	—	—

第4章 税額の計算と税額控除

1. 課税期間と期間帰属

納付すべき付加価値税の税額は、課税期間中の売上に係る税額から同期間内に支払われた仕入税額を控除することにより計算される。控除される仕入税額の期間帰属については、収益・費用の対応原則を考慮する必要はなく、支出の行われた時点で期間帰属を決定する。一方で、売上の期間帰属については、日本の消費税法は、課税標準の規定において、課税資産等の譲渡等に係る消費税の課税標準は「収受すべき額」という表現を用いており、対価が未受領の段階であっても、資産の譲渡等の取引が完了していれば課税の対象となることを示唆するものと解されている。その意味で、消費税においても、現金主義ではなく、権利確定主義が適用されていると言える。

ただし、売上の期間帰属の例外として、長期割賦販売等に係る資産の譲渡等の場合には契約の賦払金の支払い期日の属する各課税期間において、それぞれの賦払金に係る部分の資産の譲渡等を行ったものとみなすこととされている。また、長期大規模工事の請負に係る資産の譲渡等については、工事進行基準の方法により計算した収入金額が計上された課税期間において、資産の譲渡等を行ったものとすることができるとされている。

(1) シンガポール

GSTの登録事業者は、毎3か月ごとに、当該期間内に課税点が生じた売上GSTと仕入GSTの額を、同期間末日から1か月以内に申告書(Form GST-F5)に記載し、申告・納税しなければならない。申告書の提出は、電子申告により行う。

また、以下のような課税点を設けることで、課税期間への帰属が決定される。

① 物品の販売・サービスの提供

物品の販売・サービスの提供の場合は、GST 登録事業者がタックスインボイスを発行した時点、または、物品・サービスの対価を受領した時点のいずれか早い時点とされている。

ただ、以下のような取引については特別の課税点の規定が設けられている。

(a) 割賦販売（ハイヤー・パーチェス）

割賦販売の場合は、割賦払いの各支払期日に発行されるタックスインボイスおよびその入金日にかかわらず、最初の割賦払いの支払期日に発行されるタックスインボイスの発行日またはその入金日のいずれか早い時点において、割賦販売の対象となる物品価額の全額が課税対象となる。

(b) 継続的サービスの供与

継続的サービスの供与の場合は、タックスインボイスに以下の内容を記載する場合には、タックスインボイスに記載した支払期日またはその入金日のいずれか早い時点を課税点とすることができる。

- － 支払期日
- － GST 抜きの請求金額
- － GST の税率および GST 金額

② 物品の輸入

物品の輸入に係る課税点は、物品の輸入通関の時点である。通関の際に、輸入関税、物品税とともに GST も関税当局により徴収される。物品の輸入者は、その際の納付領収書を仕入 GST の証憑として使用することになる。

ただし、以下のような物品の輸入については、GST の課税が保税される。

- － 保税地区（Free Trade Zone）に搬入される輸入物品
- － 輸出されることを目的として、修理や展示会等のために一時的に輸入される物品（酒類、たばこを除く）
- － メジャー・エクスポーター・スキーム（MES：Major Exporter Scheme）のもとで輸入される物品

メジャー・エクスポーター・スキーム（MES：Major Exporter Scheme）とは、関税免除物品について、再輸出を目的に輸入する事業者、または輸出目的でシンガポール国内で製造される製品の原材料を輸入する事業者について、0%課税取引が取引全体の50%超である、または12か月間の0%課税取引の金額がS\$1,000,000超である等の一定の要件を満たした場合に、輸入時のGST課税が保税されるものである。

ー 輸入 GST 繰延スキーム (IGDS : Import GST Deferment Scheme)

輸入 GST 繰延スキーム (IGDS : Import GST Deferment Scheme) とは、輸入物品にかかる GST の申告・納税について、原則である通関手続の時点ではなく、月次の申告時にまとめて納税することができるスキームであり、輸入業者の資金繰りを支援するものである。

③ サービスの輸入

サービスの輸入の課税点は、サービスの対価の支払がなされた時点、または国外のサービス提供者から請求者が発行された時点のいずれか早い時点とされている。

(2) マレーシア

GST 登録事業者は、毎月もしくは四半期ごとに、当該期間内に課税点が生じた売上 GST と仕入 GST の額を、同期間末日から 1 か月以内に申告書に記載し、申告・納税しなければならない。

また、以下のような課税点を設けることで、課税期間への帰属が決定される。

① 物品の販売・サービスの提供

物品の販売ならびにサービスの提供の場合は、

- ー 物品の出荷時点
- ー 物品が使用可能となった時点
- ー サービス提供の時点

が原則的な課税点である。ただし、原則的な課税点より前にタックスインボイスの発行もしくは対価の受領がなされている場合には、タックスインボイスの発行もしくは対価の受領時点が課税点となる。ただし、実務を配慮して、原則的な課税点から 21 日以内にタックスインボイスが発行されている場合は、当該インボイスの発行日が課税点とみなされる。

② 物品の輸入

物品の輸入に係る課税点は、物品の輸入通関の時点である。通関の際に、輸入関税、物品税とともに GST も関税局により徴収される。物品の輸入者は、その際の納付領収書を仕入 GST の証憑として使用することになる。

③ サービスの輸入

リバースチャージの仕組みのなかで課税されるため、サービス対価の支払がなされた時点、またはサプライヤーからの請求書を受領した時点のいずれか早い時点が課税点とされる。

(3) インドネシア

VAT 登録事業者は、毎月、当月内に課税点が生じた売上 VAT と仕入 VAT の額を、翌月末までに申告書に記載し、申告・納税しなければならない。

以下のような課税点を設けることで、課税期間への帰属が決定される。

① 物品の販売・サービスの提供

物品の販売ならびにサービスの提供の場合は、以下のいずれか早い時点が課税点となる。

- － 物品の引渡し、サービスの提供
- － 物品の所有権の移転
- － 対価の受領
- － タックスインボイスの発行

② 物品の輸入

物品の輸入に係る課税点は、物品の輸入通関の時点である。通関の際に、輸入関税、物品税とともに VAT も関税当局により徴収される。物品の輸入者は、その際の納付領収書を仕入 VAT の証憑として使用することになる。また、保税倉庫や保税工場区域から物品を搬出する場合にも、同様に通関手続きが必要となり、VAT の課税点ともなる。

③ サービスの輸入

国内の事業者が、国外のサービス提供者に対価の支払を行った時点が課税点となる。

(4) フィリピン

VAT 登録事業者は、各月ごとに、当月内に課税点が生じた売上 VAT と仕入 VAT の額を、月末日から 20 日以内に月次申告書（BIR Form 2550M）に記載し、申告・納税しなければならない。また四半期ごとに四半期末から 20 日以内に四半期調整申告書（BIR Form 2550 Q）を提出し、調整税額があれば納付を行う。

また、以下のような課税点を設けることで、課税期間への帰属が決定される。

① 物品の販売・サービスの提供

物品の販売またはサービスの提供における課税点は、支払義務が発生した時点、または、物品またはサービスの対価を受領した時点のいずれか早い時点とされている。

② 物品の輸入

物品の輸入に係る課税点は、物品の輸入通関の時点である。通関の際に、輸入関税、物品税とともに VAT も関税当局により徴収される。物品の輸入者は、その際の納付領収書を仕入 VAT の証憑として使用することになる。

（5）タイ

V A T の登録事業者は、毎月、当該月内に課税点が生じた売上 V A T と同月内に発行されたタックスインボイスに係る仕入 V A T の額を、翌月の 15 日までに申告書に記載し、税額を納付しなければならない。

また、以下のような課税点を設けることで、課税期間への帰属が決定される。

① 物品の販売

物品の販売の場合には、原則として、物品の出荷時点が課税点とされる。ただし、それに先立って、物品の所有権の移転、物品の対価の受領、あるいはタックスインボイスが発行されている場合、いずれか早い時点が課税点となる。

また、割賦販売の場合は、物品の出荷時点ではなく、割賦払の期日の到来した時点が課税点となる。通常は、各支払期日にタックスインボイスが発行される手続となり、代金の回収の有無を問わず、売上 V A T の納付は行わなければならない。なお、委託販売の場合には、タイ歳入局への事前届出を前提に、物品が委託者から販売代理人（受託者）に引き渡された時点ではなく、実際に物品が最終の購買者に引き渡された時点で課税が行われるように配慮されている。

② サービスの提供

サービスの提供の場合には、原則として、その対価の受領の時点が課税点とされる。それに先立って、タックスインボイスの発行、サービスの使用が行われた場合には、いずれか早い時点が課税点となる。通常、サービスの使用の時点进行を測ることは困難であり、サービスを提供する会社の実務においては、対価の受領を課税点として V A T の納付が行われる。したがって、サービス提供会社の場合は、物品の販売会社と異なり、請求書の後に発送にする領収書がタックスインボイスを兼ねることになる。

③ 物品の輸入

物品の輸入に係る課税点は、物品の輸入通関の時点である。通関の際に、輸入関税や物品税とともに V A T も関税局により徴収される。物品の輸入者は、その際の納付領収書を仕入 V A T の証憑として使用することになる。

なお、保税倉庫やフリーゾーンは、関税区域外として規定される国内の一定の場所であるが、VAT の課税の観点からも国外としての位置付けである。したがって、国外から物品が保税倉庫やフリーゾーンに搬入された場合には VAT は課されないが、その後、タイ国内に搬入された時点で、輸入通関が行われ、輸入関税や物品税とともに VAT を関税局に納めることになる。

④ サービスの輸入

サービスの輸入の課税点は、国外の事業者からサービス提供を受けたタイ国内の事業者により、その報酬の一部または全部が支払われた時点である。

(6) ベトナム

VAT の課税事業者は、原則、毎月、当該月内に課税点が生じた売上 VAT と仕入 VAT の額を、翌月 20 日までに申告書 (Form 01/GTGT) を作成し、申告・納税を行う必要がある。ただし、事業開始後 12 ヶ月を経過していない事業者または前年度の総売上が VND 50,000,000,000 以下の事業者は、四半期申告も可能である。四半期申告の場合には、四半期終了日後 30 日以内に申告・納税を行う必要がある。

また、以下のような課税点を設けることで、課税期間への帰属が決定される。

① 物品の販売・サービスの提供

物品の販売・サービスの提供の場合の課税点は、下記のとおり規定されている。

- 物品の販売の場合は、物品の所有権もしくは使用権が買主に移転した時点（代金の回収の有無を問わない）
- サービスの提供の場合は、サービス提供の完了時点もしくはサービス対価の請求書発行の時点（代金の回収の有無を問わない）
- 水道、電気の供給の場合は、消費量のメーターを記録した時点
- 不動産事業、インフラ構築物や（販売、譲渡、リースを目的とした）住居用建物の建設事業の場合は、工事の進捗に伴う支払スケジュールまたは契約書上のスケジュールにあわせた代金の回収時点
- 建設および据付作業の場合は、建築物等の一部または全部が、顧客の検収が完了して、引き渡された時（代金の回収の有無を問わない）

② 物品の輸入

物品の輸入に係る課税点は、物品の輸入通関の時点である。通関の際に、輸入関税、特別消費税および環境保護税（それぞれ該当する場合）とともに VAT も通関当局により徴収される。物品の輸入者は、通関時の納税証明書を仕入 VAT の証憑として使用することになる。

③ サービスの輸入

サービスの輸入の課税点は、国外の事業者からサービス提供を受けたベトナム国内の事業者が、その報酬の一部または全部を支払う時点である。外国契約者税の一部として付加価値税の納税義務が生じる。

（7）ラオス

VAT 登録事業者は、VAT 登録証の受領日以降、その月のタックスインボイスに記載された売上 VAT と仕入 VAT の差額を翌月の 20 日までに VAT の申告書 (Form No. 01 / VAT.TA) とともにラオス税務当局に納付する必要がある。申告書の提出は VAT の納付額がない場合でも毎月行う必要がある。

また、以下のような課税点を設けることで、課税期間への帰属が決定される。

① 物品の販売・サービスの提供

通常、国内取引にかかる VAT は、インボイスの発行時（所有権移転時）、または財の引渡し時、サービスの提供時の、いずれか早い時点で認識する。ただし、購入者が前払いする場合には前払金受領時、分割払いする場合には財の引渡し時またはサービスの提供時に認識する。

② 輸入取引

輸入取引にかかる VAT は、輸入通関時に認識する。

③ サービスの輸入

サービスの輸入の課税点は、国外の事業者からサービス提供を受けたラオス国内の事業者により、その報酬の一部または全部が支払われた時点である。

（８）カンボジア

VAT 登録事業者は、毎月、当該月内に課税点が生じた売上 VAT と仕入 VAT の額を、翌月 20 日までに申告書に記載し、申告・納税しなければならない。

また、以下のような課税点を設けることで、課税期間への帰属が決定される。

① 物品の販売・サービスの提供

物品の販売、サービスの提供の課税点は、VAT 登録事業者が、タックスインボイスを発行した時点、またはタックスインボイスを発行すべき時点の、いずれか早い時点となる。なお、タックスインボイスを発行すべき時点とは、物品の出荷またはサービスの提供あるいは代金の回収後、7 日間以内のことをいう。

② 物品の輸入

物品の輸入に係る課税点は、物品の輸入通関の時点である。通関の際に、輸入関税、特定商品サービス税とともに VAT も関税当局により徴収される。物品の輸入者は、その際の納付領収書を仕入 VAT の証憑として使用することになる。

（９）比較分析

課税期間は、大半の国で１か月を採用している。ただし、シンガポール、マレーシア、ベトナムでは３か月（四半期）での申告が認められている。

売上税額の期間帰属を決める課税点は、物品の販売においては、タックスインボイスの発行、対価の受領、または物品の出荷・引渡しの時点のいずれか早い時点がとされる国が多い。また、サービスの提供における課税点は、タックスインボイスの発行、対価の受領、またはサービスの提供のいずれか早い時点とすることが大勢である。実務的には、対価を前受けする場合を除き、タックスインボイスの発行が課税時点を決めているといえよう。

国外の事業者からサービスの提供を受けた場合の付加価値税の課税は、その対価の支払い時点とされることで共通している。

図 2-6 課税期間

	SIN	MAY	IND	PHL	THA	VET	LAO	COM
課税期間	３ヵ月	１ヵ月 または ３ヵ月	１ヵ月	１ヵ月	１ヵ月	１ヵ月 または ３ヵ月	１ヵ月	１ヵ月

課税点（以下のうちいずれか早い時点）	SIN	MAY	IND	PHL	THA	VET	LAO	COM
物品の販売：								
－タックスインボイスの発行	○	○	○	○（注）	○		○	○
－対価の受領	○	○	○	○	○		○	○
－物品の出荷または引渡し		○	○		○	○	○	○
－使用可能となった時		○						
－所有権の移転			○		○	○		
サービスの提供：								
－タックスインボイスの発行	○	○	○	○（注）	○	○	○	○
－対価の受領	○	○	○	○	○		○	○
－サービスの提供		○	○		○	○	○	○

（注）支払義務が発生した時点

２．仕入税額控除の要件と制限

EU 付加価値税法における前段階税額控除については、「控除権は、控除対象となる税の納付義務の成立と同時に発生すると」と規定しており（VAT 指令 167 条）、「即時控除の原

則」と呼ばれる。前段階税額の即時控除は、課税事業者のキャッシュフローの負担を最小限にするための要請であり、前段階税額の発生元となった資産や役務が実際に課税事業に利用される前であっても、認められるというものである。

控除可能な前段階税額について、「資産および役務を事業者が行う課税取引に利用するかぎりにおいて、... 次の場合に課せられる付加価値税を控除する権利がある」と規定している（同 168 条）。

(a) 他の事業者より、事業者に対して行われた、または行われる予定の、資産の譲渡または役務の提供に関して、当該加盟国で納税義務が成立した、または支払われた付加価値税

（中略）

(b) 当該加盟国への輸入に関して納税義務が成立した、または支払われた付加価値税

また、前段階税控除の権利を行使するためには、事業者は次の条件を満たさなければならないとしている（同 178 条）。

ー 上記(a)の付加価値税の場合には、請求書（タックスインボイス）に関する指令の規定（219 条 a から 240 条）を遵守した請求書を保有していること

（中略）

ー 上記(b)の付加価値税の場合には、事業者を荷受人 (consignee) または輸入者 (importer) として表示す、付加価値税額または付加価値税額の計算基礎が表示された輸入通関書類を保有していること

すなわち、仕入税額控除は請求権として位置づけられ、仕入取引時に控除請求権が成立し、その請求額の確定を証書によって提示しうる時点において行使時期が到来すると理解される。この場合、「課税仕入れの事実」が権利発生要件であるが、同時に「インボイスの所持・保存」によって、仕入れ業者の存在と納税額を客観的に確認することにより行使可能となるというものである²⁹。

また、前段階税額の控除不足額（課税期間における売上税額を超える前段階税額のそのを超える部分）の還付はただちに行うのではなく、翌課税期間に繰り越すことを認めている（同 183 条）。また、控除不足額の還付も認めているが、その取扱いは加盟国各国の規定により決められている。国によっては随時還付を認める国もあり、一定期間を置いてから控除申請できるとする国もある。

課税事業に厳密には関連するとは言えない支出については、前段階税額控除に制限を設けている。制限される支出には、贅沢品、娯楽、接待に関連する支出が例示されており、加盟各国で任意に定めることとされている（同 176、177 条）。

以下、上記の内容に従い、仕入税額控除の繰越しおよび還付に係る規定、税額控除が制

²⁹ 西山由美『仕入税額控除-控除権行使をめぐる諸問題-』金子宏編「租税法の基本問題」有斐閣 721 頁

限される仕入税額の規定、非課税取引に係る仕入税額の按分規定などに焦点を当てて比較する。

(1) シンガポール

① 仕入税額控除の繰越しと還付

3 か月ごとの GST の納付額は、その期間の売上 GST から仕入 GST を控除した金額として計算される。ただし、仕入 GST が売上 GST を上回る期間があった場合、控除しきれない仕入 GST は還付申請を行うことができる。通常、還付金は申告書提出後 3 か月以内（毎月申告の場合は 1 か月以内）に還付される。期限内に還付されない場合は、年 5.5% の遅延利息が付される。

② 仕入税額控除できない仕入 GST

税額控除できる GST は、仕入 GST の全額ではなく、以下の条件を満たすもののみが控除対象にできる。

(a) 登録事業者自身の名前で行われた物品またはサービスの購入に係る GST であること
例えば、タックスインボイスが登録事業者の従業員名あてに発行されている場合には、これを仕入控除に利用することは原則できない。

(b) 課税取引のために関連して行われた仕入取引により発生した GST であること

(c) GST 法第 26 条・第 27 条に規定された仕入 GST でないこと

以下の項目が、税額控除を制限される仕入 GST として列挙されている。

- － ゴルフクラブなどの各種クラブ入会費、メンバーシップフィー、トランスファーフィー等
- － 従業員のために支出される一定の法律で定められたもの以外の医療・災害保険料
- － 法律で定められたもの以外の従業員のための医療費
- － 個人名で登録された車両に係る購入代価、登録料、燃料費など
- － 社用車に係るあらゆる維持費用（1998 年 4 月 1 日以降に COE が取得あるいは更新された車両）
- － 車両のリース・レンタル料（1999 年 7 月 1 日以降の契約者）
- － 従業員の家族のための福利厚生に係る費用（駐在員子女の学費等を含む）

- － ギャンブルに係る費用

③ 非課税取引に係る仕入 GST

GST 登録事業者が課税取引と非課税取引の双方を営む場合、非課税取引に係る仕入 GST について、課税取引より生じる売上 GST から控除することはできないため、非課税取引に係る仕入 GST は税額控除から除外する必要がある。一般の仕入項目や経費であって、それぞれの取引との関連性が明確でないものについては、それぞれの売上金額を基礎として按分計算を行い、税額控除すべき仕入 GST を算出する。

ただし、月平均の非課税取引の売上高が S\$40,000 以下であり、かつ、期間の課税取引および非課税取引の合計額の 5% 以下である場合には、仕入 GST の全額について税額控除ができるとしている（De Minimis Rule, GST 法 第 28 条）。

④ 貸倒債権に係る売上 GST

物品の販売やサービスの提供により計上された売上債権が、最終的に回収されないまま貸倒れとなった場合には、物品やサービスの対価とともに、売上時に売上 GST として納付された GST までも回収されないことになってしまうため、GST 法上は、債権の貸倒れに際して、その月の売上 GST から当該債権に対応する売上 GST の額を減額することを以下の一定の要件のもとで認めている。

- － 物品の販売、またはサービスの提供を行い、それに伴う売上 GST を申告・納税していること
- － 会計上、当該債権の一部、または全部について貸倒処理を計上していること
- － 取引の発生から 12 か月超が経過している、または、12 か月以内であっても債務者に支払能力が無いと認められること
- － 債権回収にかかる合理的に妥当な手続きを行っていること
- － 取引価格が、市場価格、またはそれ以下の価格で行われていること
- － 物品の販売の場合、物品の所有権が買い手に移転していること」

ただし、売上 GST の減額処理を行った貸倒債権について、GST 登録事業者がその後に債権の回収を行うことができた場合には、その回収を行った課税期間の売上 GST に当該回収債権に対応する売上 GST を加算しなければならない。

(2) マレーシア

① 仕入税額控除の繰越しと還付

GSTの納付額は、その期間の売上GSTから仕入GSTを控除した金額として計算される。ただし、仕入GSTのほうが売上GSTを上回る期間があった場合、控除しきれない仕入GSTは翌期間以降に繰り越すか、あるいは還付を申請できる。還付金は電子申告の場合は申告後14営業日以内、マニュアル申告の場合は申告後28営業日以内に還付されることになっている。

② 仕入税額控除できない仕入GST

税額控除できるGSTは、仕入GSTの全額ではなく、以下のような条件を満たすもののみが控除対象となることを規定している。

- (a) 物品、サービスがビジネス目的で購入されていること
- (b) 物品、サービスが課税物品、課税サービスの提供目的で購入されていること
- (c) 登録業者が有効なタックスインボイスまたは輸入通関書類を保持していること
- (d) タックスインボイスの宛名が登録事業者であること
- (e) 仕入税額控除を禁じられている物品・サービスではないこと
 - － 乗用車の購入および輸入
 - － 乗用車の修理、メンテナンスおよび改装に関連する費用
 - － 乗用車のレンタル代金
 - － 各種クラブ（レクリエーションやスポーツ目的の会員制クラブ）の入会金、会費、名義書き換え料等
 - － 医療および損害保険の保険料（SOCSCOは除く）
 - － 従業員の医療費（SOCSCOは除く）
 - － 従業員の家族への福利厚生費
 - － 従業員（家族を除く）および既存の顧客以外に対する交際費

③ 非課税取引に係る仕入GST

登録事業者が、GSTの課税取引と非課税取引の双方を営む場合、非課税取引に使用する目的で購入した物品や提供を受けたサービスに係る仕入GSTは、課税取引の売上GSTから税額控除することはできない。一般の仕入項目や経費であって、それぞれの取引との関

連性が明確でないものについては、それぞれの売上金額を基礎として按分計算を行い、税額控除すべき仕入 GST を算出する。

登録事業者が課税取引と非課税取引の双方を営む場合、非課税取引に係る仕入部分に係る GST は税額控除から除外する必要がある。ただし、課税対象期間（月次または四半期）の非課税取引が、月額平均で RM5,000、または、課税・非課税取引の合計額の 5% のいずれか少ない金額を超えない場合には、仕入 GST の全額を税額控除できる規定がある。（De Minimis Rule）

④ 貸倒債権に係る売上 GST

物品の販売やサービスの提供により計上された売上債権が、最終的に回収されないまま貸倒れとなった場合には、その月の売上 GST から当該債権に対応する売上 GST の額を減額することを認めている。その場合の条件は、

- － 売上 GST の計上から 6 か月経過し、債権の全額または一部が未回収であること
- － 売上 GST の計上から 6 か月以内に債務者の返済能力がないと認められること
- － 債権回収のための十分な措置を行っていること

ただし、償却処理を行った貸倒債権について、登録事業者がその後に債権の回収を行うことができた場合には、その回収を行った課税期間の売上 GST に当該回収債権に対応する売上 GST を加算しなければならない。

（3）インドネシア

① 仕入税額控除の繰越しと還付

各月の VAT の納付額は、その期間の売上 VAT から仕入 VAT を控除した金額として計算される。ただし、仕入 VAT のほうが売上 VAT を上回る月があった場合、控除しきれない仕入 VAT は還付の申請または翌月以降に繰り越して売上 VAT との相殺を行うことができる（ただし仕入 VAT を費用処理しておらず税務調査が入っていないことが前提となる）。

仕入 VAT の控除を行うためには、物品またはサービスの提供元の業者から発行された正規のタックスインボイスを証憑として備えていることが条件となる。ただし、以下の場合には、各項目の書類をタックスインボイスに代えて証憑として採用できる。

（a）課税品・サービスの輸出書類

（b）課税品の輸入通関時に税関当局の発行した通関書類（支払証明を伴うもの）

- (c) 穀物管理の公的機関からの小麦粉の配給指示書
- (d) 石油公社の納入書
- (e) 航空代金、国内空輸の代金請求書
- (f) 港湾サービスの代金請求書
- (g) 水道光熱費の支払書
- (h) サービスの輸入に係る自己申告納付書
- (i) 電話会社の発行する請求書
- (j) 電力会社の発行する請求書
- (k) 飲料水事業者が発行する請求書
- (l) 株式仲買事業者の取引確認書
- (m) 銀行が発行する課税対象サービスに係る請求書

なお、還付の申請は、原則的には月次で行うことはできず、年間の売上 VAT と仕入 VAT を集計したうえで、仕入 VAT の超過額を年度末に申請することができる。ただし、以下の事業者は月次での還付申請が可能である。

- (a) 国営企業、政府との鉱物採掘契約事業者、生産分与契約（石油・天然ガス等）の契約事業者、国営・公営銀行等、その他財務省により VAT 徴収義務者と指定された企業に、課税物品またはサービスを提供した企業
- (b) 0%税率取引となる相手先（保税地域内の企業等）に課税物品またはサービスを提供する企業
- (c) 課税対象物品を輸出する企業
- (d) 課税対象サービスを輸出する企業
- (e) 操業準備段階で仕入 VAT を支払った課税対象物品の製造業者

② 仕入税額控除できない仕入 VAT

税額控除できる VAT は、仕入 VAT の全額ではなく、以下のような仕入 VAT は控除することができない。

- (a) VAT 登録事業（PKP）となる以前の購入・輸入に係り発生した VAT
- (b) 売上 VAT 課税取引と直接関連しない物品またはサービスの購入に係る仕入 VAT

- (c) 課税対象外の物品・サービスの購入に関連して発生した VAT
- (d) 従業員のフリンジベネフィットに係る仕入 VAT
- (e) タックスインボイスが入手されていない、または紛失した仕入 VAT
- (f) タックスインボイスの記載が誤っている、あるいは記載要件を満たしていない仕入 VAT

(社名や住所の誤記載がある、署名権を有する取締役等以外のものが署名している、あるいは社印の押印がないなどの場合は、タックスインボイスが無効となる)
- (g) 操業準備段階で発生した仕入 VAT (資本財の取得に係る仕入 VAT を除く)
- (h) 税務署による更正通知によって徴収された VAT

③ 非課税取引に係る仕入 VAT

登録事業者が、VAT の課税取引と非課税取引の双方を営む場合、非課税取引に使用する目的で購入した物品や提供を受けたサービスに係る仕入 VAT は、課税取引の売上 VAT から税額控除することはできない。一般の仕入項目や経費であって、それぞれの取引との関連性が明確でないものについては、それぞれの売上金額を基礎として按分計算を行い、税額控除すべき仕入 VAT を算出する。

④ 貸倒債権に係る売上 VAT

物品の販売やサービスの提供により計上された売上債権が、最終的に回収されないまま貸倒れとなった場合には、VAT 法上は、債権の貸倒れに際して、当該債権の VAT 相当額をその月の売上 VAT から当該債権に対応する売上 VAT の額を減額することを認めている。

ただし、償却処理を行った貸倒債権について、登録事業者がその後に債権の回収を行うことができた場合には、その回収を行った課税期間の売上 VAT に当該回収債権に対応する売上 VAT を加算しなければならない。

(4) フィリピン

① 仕入税額控除の繰越しと還付

各月の VAT の納付額は、その月の売上 VAT から仕入 VAT を控除した金額として計算される。また、輸出企業の場合は、仕入 VAT を控除する売上 VAT がないことになるため、仕入 VAT の還付を申請できる。還付の申請は、輸出取引が発生した四半期の末日から起算

して2年間の請求期限となる。税務当局は、還付の申請を受理し、すべての必要書類が提出された日から90日以内に還付の判断を行うこととされている。しかしながら、実際には、還付金が順調に支払われている状況ではない。

一方、売上VATから控除できなかった仕入VATの残額を、将来の売上VATから控除するために繰り越すことは可能であり、この繰越には期限は設けられていない。

② 仕入税額控除できない VAT

税額控除できる VAT は仕入 VAT の全額ではなく、以下のような条件を満たすことができない場合、その VAT は税額控除を適用できない。

- (a) 登録事業者が自らの名前で行った物品またはサービスの購入に係る VAT であること
例えば、タックスインボイスが登録事業者の従業員名あてに発行されている場合には、これを仕入控除に利用することは原則できない。
- (b) 課税取引のために関連して行われた仕入取引により発生した VAT であること

③ 非課税取引に係る仕入 VAT

登録事業者が VAT の課税取引と非課税取引の双方を営む場合、非課税取引に使用する目的で購入した物品や提供を受けたサービスに係る仕入 VAT は、課税取引の売上 VAT から税額控除することはできない。一般の仕入項目や経費であって、それぞれの取引との関連性が明確でないものについては、それぞれの売上金額を基礎として按分計算を行い、税額控除すべき仕入 VAT を算出する。

④ 貸倒債権に係る売上 VAT

物品の販売やサービスの提供により計上された売上債権が、最終的に回収されないまま貸倒れとなった場合には、売上時に売上 VAT として納付された VAT が回収されないことになってしまう。フィリピンの VAT 法では、この点に関する規定はないが、間違った計算により過払いとなった VAT の還付のための規定を準用して、貸倒債権に係る VAT についても、貸倒事由の発生した段階で過去の申告の内容を修正して VAT の還付申請が可能であると解釈される。

(5) タイ

① 仕入税額控除の繰越しと還付

各月のVATの納付額は、その月の売上VATから仕入VATを控除した金額として計算される。ただし、仕入VATの方が売上VATを上回る月があった場合、控除しきれない仕入VATは翌月以降に繰り越して翌月以降の売上VATから控除する方法と、その控除しきれない仕入VATの還付を申請する方法のいずれかを採択できる。仕入VATの繰越しは無期限に行えるが、還付申請は発生した月の申告書の提出日から3年以内に申請することが求められる。

当該課税月の売上VATから控除できる仕入VATは、当該月内の日付で発行されたタックスインボイスに裏付けられた仕入VATに限定されるが、特段の事情によりタックスインボイスが入手できず、控除できなかった仕入VATについては、翌月以降の売上VATから控除することができる。その場合は、当該タックスインボイスの日付の日から6か月を超えない期間内に限られる。この場合の特段の事情とは、以下のような事由により仕入VATを控除できなかった場合を指す。

- (a) 特定の商習慣により取引日にタックスインボイスの入手ができないケース
- (b) 災害等の不可抗力によりタックスインボイスが入手できなかったケース
- (c) タックスインボイスの日付と異なる月に遅れてインボイスを入手したケース

② 仕入税額控除できない仕入VAT

タックスインボイスの記載に不備のあるもの、あるいは有効でないタックスインボイスにより支払った仕入VAT、ならびに事業目的に直接関連しない費用・支出（例えば、接待交際費等）に係る仕入VATは、原則として仕入税額控除の対象とすることができない。

また、歳入局長官告示（歳入局長官 告示（VAT） No.42）により仕入税額控除が認められない仕入VATには、以下のものがある。

- (a) 乗用車または定員10人未満のバスの購入またはリースに係る仕入VAT（ただし、車両の販売業およびリース業の場合を除く）
- (b) 略式タックスインボイス（例えば、スーパーのレジから出てくる領収書）に基づく仕入VAT
- (c) VATの非課税事業のために必要な物品等の購入に係る仕入VAT
- (d) VATの課税事業を行うために建設した建物が、その建物の完成後3年以内に、売却またはリースすることとなった、あるいはVATの非課税事業に転用することとなった場合の当該建物の建設に係る仕入VAT

- (e) 「タックスインボイス」の表記が印刷されていない、またはコンピューターによって処理されていても記載が不明瞭なタックスインボイスにより支払われた仕入VAT
- (f) タックスインボイスの記載要件として歳入局長が定めたもの（歳入局長官告示（VAT） No.39）に不備があるタックスインボイスにより支払われた仕入VAT
- (g) コピー機によって複写されたタックスインボイスにより支払われた仕入VAT
- (h) VATの課税売上と非課税売上の双方を有する事業者が、非課税売上のために支出した費用等に係る仕入VAT
- (i) VATの課税売上と非課税売上の双方を有する事業者で、非課税売上の割合が90%以上であるため、共通経費に係る仕入VATを全額控除できない場合の控除できない共通経費に係る仕入VAT
- (j) 必要記載事項に変更が加えられているタックスインボイスにより支払われた仕入VAT（ただし、歳入局長が定めた規定に従う場合を除く）
- (k) VATの仕入税額控除が認められている車両の購入等の場合で、取得後3年以内にその車両が乗用車等に改造された場合のその車両の購入等に係る仕入VAT（ただし、この規定は車両の販売業者およびリース業者には適用されない）
- (l) タックスインボイスを発行する事業者名、住所、納税者番号を印刷機かコンピューターで印刷していないタックスインボイスにより支払われた仕入VAT

③ 非課税取引に係る仕入VAT

VATの登録事業者が、VATの課税売上と非課税売上の双方を有する場合、非課税売上の稼得目的で購入した物品や提供を受けたサービスに係る仕入VATは、売上VATから税額控除することはできない（歳入法第82/6条）。VATの課税売上と非課税売上にそれぞれ明確な関連性を有しない費用（共通経費）については、それぞれの売上金額を基礎として按分計算を行い、税額控除すべき仕入VATを算出することになる。

④ 貸倒債権に係る売上VAT

物品の販売やサービスの提供により計上された売上債権が、最終的に回収されないまま貸倒れとなった場合は、タイ歳入法では、債権の貸倒れに際して、その月の売上VATから当該債権に対応する売上VATの額を減額することを認めているが、債権の相手先がVAT登録事業者である場合に限られている（歳入局長官告示（VAT）No. 85）。

（６）ベトナム

① 仕入税額控除の繰越しと還付

毎月の VAT の納付額は、その期間の売上 VAT から仕入 VAT を控除した金額として計算され、仕入 VAT は、課税対象となる物品およびサービス（それらを製造・提供するための固定資産を含む）の購入の際、タックスインボイスに記載された VAT の額、および物品の輸入に際して納付した VAT の納税証明の額、あるいは外国契約者の代わりに納付した外国契約者税の納税証明に記載された VAT の額の合計額である。

ここで、仕入 VAT のほうが売上 VAT を上回る月があった場合、控除しきれない仕入 VAT は翌月以降に繰り越して将来の売上 VAT から控除する方法と、一定の条件のもと還付申請する方法がある。仕入 VAT の繰越しは無期限に行えるが、還付が認められる場合は、以下の例外的なケースに限られる。

（a） 新設企業・開業準備企業

新しく設立・登録をした企業で控除方式による申告を登録した企業またはプロジェクトであって、開業までの準備に時間がかかり、いまだ生産等を開始していない企業等では、以下のいずれかの場合には仕入 VAT を還付申請できる。

- 開業の準備に要する期間が 1 年超である場合。年度ごとに開業の準備に要した物品およびサービスに係る仕入 VAT を還付申請できる。
- 控除しきれない仕入 VAT の金額が、VND 300,000,000 以上の場合（開業準備期間が 1 年未満の場合を含む）。VND 300,000,000 以上となった時点で、開業の準備に要した物品およびサービスに係る仕入 VAT を還付申請できる。

（b） 新規プロジェクト

控除方式を採用する課税事業者が、現在行っている事業とは別に、開業準備中の新規プロジェクトを有している場合、新規プロジェクトのための物品およびサービスの購入に係る仕入 VAT は、既存のプロジェクトで発生した売上 VAT と相殺しなければならない。相殺してもなお控除しきれない仕入 VAT が VND 300,000,000 以上となった場合、課税事業者は還付申請できる。

ただし、上記(a)(b)の場合、①定款で定める資本金の出資が完了していない場合、②条件付き投資分野に関するライセンスおよび許可を取得していない場合、③2016 年 7 月 1 日以降に認可された天然資源および鉱物採掘投資の場合、あるいは天然資源および鉱物資源コストに燃料コストを加算した合計が売上原価の 51%を超える製造業投資の場合を除く。

（c） 輸出企業

物品やサービスを輸出する課税事業者で、VND 300,000,000 以上の控除しきれない仕入 VAT を有する場合には、輸出売上高の 10%相当の額を限度として還付申請が可能である。ただし、この場合には、輸出売上に関する仕入 VAT と国内売上に関する仕入 VAT とを区分して管理することが前提となる。明確に区分ができない場合は、仕入 VAT の総額を売上総額に対する輸出売上の比率により割り当て、輸出のための仕入 VAT を計算する。

(d) 会社清算等の場合

会社の分離、分割、解散、破産、会社形態の変更、会社の譲渡、売却を行った場合で、いまだ控除しきれない仕入 VAT あるいは過払いの VAT がある場合には、還付申請できる。

(e) 無償援助プロジェクト

返済義務のない ODA やその他基金によるプロジェクト、人道支援プロジェクトに係る仕入 VAT は還付を申請することができる。

(f) 外交特権のある機関

外交特権に関する規定に従い外交特権を行使できる組織は、ベトナムで物品やサービスの購入に際して支払った、タックスインボイスまたは VAT が内税で記載された領収書に記載された VAT を還付申請することができる。

(g) その他のケース

その他、税務署の決定やベトナムが締結した国際条約により還付が認められる場合がある。

② 仕入税額控除できない仕入 VAT

仕入税額控除できる VAT は、仕入 VAT の全額ではなく、以下の条件を満たさないものは税額控除の対象とならない。

(a) 正規のタックスインボイスの添付

記入要件を満たしたタックスインボイスがあること。物品の輸入の場合には、通関時の納税証明書があること。また、ベトナム国内所得のある外国法人または個人の場合には、財政省が別途定める規定に従って所得の支払者が納付した（外国契約者税の）納税証明書があること。

(b) 銀行送金書類

購入した物品あるいはサービスの対価の支払が、銀行送金により行われたことの証明書があること。ただし、タックスインボイスにつき、VATを含む金額が VND 20,000,000 以下の物品あるいはサービスの購入は対象外となる。

VATを含む一件当たり VND 20,000,000 を超える取引につき、銀行送金の証明がない場合は、仕入税額控除ができない。課税事業者は、控除可能な仕入 VAT については、タックスインボイスと購入に関する証拠書類の明細を別途申告書に記載しなければならない。

(c) 輸出取引に係る仕入 VAT の場合

商品やサービスの輸出に関連する物品・サービスの購入の際の仕入 VAT の控除あるいは還付を適用する場合には、以下の書類の提示が必要である。

- (i) 外国の組織または個人との間に締結された、物品の売買契約書、委託加工契約書、あるいはサービスの提供に関する契約書
- (ii) 税関の証明印のある通関書類。コンピューター・ソフトウェアの輸出も、物理的な媒体や文書で輸出する場合には、通常の輸出品と同様の通関書類が必要である。
- (iii) 輸出代金の銀行送金による受領。輸出された物品またはサービスの対価は、銀行送金によって受領する必要がある。

上記の要件を満たす仕入 VAT のみが控除対象となるため、以下のような場合の仕入 VAT は控除することができない。

- タックスインボイスが VAT の税額を明記していない
- 課税事業者の名称・住所・タックスコードなどが記載されていない
- 課税事業者が判明できないあるいは誤記入である
- 正規のタックスインボイスや領収書が使用されていない
- タックスインボイスの修正が適切に行われていない
- 白紙のタックスインボイスが発行されている
- 実際の金額より過大な金額が記載されているインボイスなど、必要な記載事項が法律の規定に従って明記されていないタックスインボイス

③ 非課税取引に係る仕入 VAT

VAT 課税事業者が課税取引と非課税取引の双方を営む場合、非課税取引に係る仕入 VAT について、課税取引より生じる売上 VAT から控除することはできないため、非課税取引に係る仕入 VAT は仕入税額控除から除外する必要がある。よって、VAT 課税事業者は、控除可能な仕入 VAT と控除できない仕入 VAT を区別して記帳する必要がある。それらが区別されていない場合は、販売された物品およびサービスの売上額を基礎に按分し、課税対象の物品・サービスの売上比率に対応する仕入 VAT のみが控除される。

④ 貸倒債権に係る売上 VAT

物品の販売やサービスの提供により計上された売上債権が、最終的に回収されないまま貸倒れとなった場合、回収されなかった VAT についての還付や将来の VAT 納付額からの控除等の救済措置は設けられていない。

(7) ラオス

① 仕入税額控除の繰越しと還付

その月の VAT 申告において、仕入 VAT が売上 VAT を超える場合には、その超える部分の仕入 VAT を翌月以降に繰り越して翌月以降の売上 VAT と相殺するか、その超える部分の仕入 VAT の還付を請求することもできる。仕入 VAT の還付を請求する場合は、その還付の発生日から 3 ヶ月以内に行うこととされている。ただし、実務上は、ラオス税務当局から還付を拒否されるケースが多く見受けられる。

② 仕入税額控除できない仕入 VAT

ラオスの税法上、タックスインボイスはラオス政府公認の請求書/領収書を使用しなければならないこととされている。ただし、実務上は非公式の請求書/領収書が使用されるケースが多々あり、その非公式の請求書/領収書によって仕入 VAT の控除が認められないといった事例が多く見受けられる。

仕入 VAT はタックスインボイスに基づき、売上 VAT から控除することになるが、以下の事業活動に直接関連しない物品やサービスの仕入 VAT については、売上 VAT から控除することが認められない。

- (a) パーティーや贈答にかかる費用
- (b) 事業に関連しない費用や私的関連費用
- (c) 領収書のない費用や誤った領収書にかかる費用
- (d) 旅行、会合、電話および広告に関連する費用
- (e) 会社の固定資産として計上されていない固定資産にかかる費用
- (f) 事業に関連しない電気、水道、ガス等の費用
- (g) コンピューター、タブレット、ノート型パソコン、電話に関連する費用
- (h) たばこ、アルコール、リフレッシュメントなどの個人趣向品の費用

③ 非課税取引に係る仕入 VAT

VAT の登録事業者が、V A T の課税売上と非課税売上の双方を有する場合、非課税売上の稼得目的で購入した物品や提供を受けたサービスに係る仕入 V A T は、売上 V A T から税額控除することはできないとされている。

④ 貸倒債権に係る売上 VAT

物品の販売やサービスの提供により計上された売上債権が、最終的に回収されないまま貸倒れとなった場合には、税法上、貸倒債権に係る売上 VAT に関する規定は定められていないため、実務上は、申告納付済みの売上 VAT の回収は困難であると考えられている。

(8) カンボジア

① 仕入税額控除の繰越しと還付

各月の VAT の納付額は、その月の売上 VAT から仕入 VAT を控除した金額として計算される。ただし、仕入 VAT が売上 VAT を上回る期間があった場合、控除しきれない仕入 VAT は、翌月以降に繰り越すか（繰越期限なし）、過去の期間にかかる未納付 VAT に充当することが可能である。また、控除しきれない仕入 VAT をオンライン VAT システムを通じて還付請求することも可能である。原則としては3か月以上経過した仕入 VAT が還付請求対象となるが、輸出事業者で一定の要件を満たす場合は3か月未満でも還付請求が可能である。また、還付請求時には VAT 項目に特化した税務調査を受け VAT 還付についての租税総局の承認を得る必要があるが、一定の税務コンプライアンスステータスを保持することにより、税務調査を受けずに VAT 還付の承認（上限額あり）を受けることが可能である。

② 仕入税額控除できない仕入 VAT

税額控除できる VAT は、仕入 VAT の全額ではなく、所定の要件を満たすタックスインボイスまたは輸入通関書類に基づく仕入 VAT のみが控除対象となる。なお、輸入通関書類は登録事業者名が引受人または輸入者となっており、輸入時の VAT 支払額が記載され、関税当局により認証されていなければならない。

さらに、税額控除が制限される仕入 VAT として主に以下の項目が列挙されている。

- － 交際費（飲食代や住居費含む）
- － 乗用車および携帯電話料金
- － 一定の石油製品（ガソリン・ディーゼル・潤滑油など）の、購入または輸入に係る支払 VAT

③ 非課税取引に係る仕入 VAT

VAT 登録事業者が課税取引と非課税取引の双方を営む場合、非課税取引に係る仕入 VAT について、課税取引より生じる売上 VAT から控除することはできないため、非課税取引に係る仕入 VAT は税額控除から除外する必要がある。一般の仕入項目や経費であって、それぞれの取引との関連性が明確でないものについては、それぞれの売上金額を基礎として按分計算を行い、税額控除すべき仕入 VAT を算出する。ただし、全取引に占める非課税取引の割合が 5%未満の場合は全額仕入税額控除可能である。

④ 貸倒債権に係る売上 VAT

物品の販売やサービスの提供により計上された売上債権が、最終的に回収されないまま貸倒れとなった場合には、物品やサービスの対価とともに、売上時に売上 VAT として納付された VAT までも回収されないことになってしまう。この点、税法上、貸倒債権に係る売上 VAT に関する規定は定められていないため論点となるが、実務上は、申告納付済みの売上 VAT の回収は困難であると考えられている。

（９）比較分析

① 仕入税額控除の要件

ASEAN 各国の付加価値税においても、EU 付加価値税の規定で明示されているように、国内取引に係る仕入税額については、正規の（付加価値税法の規定に準拠した）タックスインボイスの所持・保存が必須の前提となっており、また、輸入取引に係る付加価値税では、輸入通関書類と付加価値税の納付書の保有が前提となっている。

② 仕入税額控除の繰越しと仕入税額の還付

ASEAN 各国における仕入税額の還付または繰越しに係る取扱いは、各国の財政状態あるいは税務行政の体制整備の状況により各国各様の取扱いが決められている。ほとんどの国で随時還付を認めているが、フィリピン、カンボジア、ラオスでは 3 か月を超えて控除不足となる場合に還付を認めており、ベトナムの場合は、新設企業や新規プロジェクトで、1 年間以上に亘り売上税額の徴収が見込めない場合あるいは輸出企業の場合などに限定され

ている。なお、繰越しあるいは還付には、通常、申請の期限は設けられていないが、タイの場合のみ、還付できる仕入税額は当該仕入税額を申告した申告書の提出日から 3 年以内に限られている。

③ 仕入税額控除の制限

原則として、事業目的以外の支出に関する仕入税額、および非課税取引に関わり発生した仕入税額は、税額控除の対象とならない。また、事業に関連しない費用とみなして控除を制限している複数の項目が規定されている。それらは、贅沢品とみなされる車両の購入費用および関連費用、ゴルフクラブなどの会員制クラブの入会金や会費、交際費やその他私的な目的に支出された費用となっている。また、従業員の福利厚生目的で支出された医療費その他の支出も控除対象となっていない。従業員へのフリンジベネフィットは、従業員への給与と類似の支出であり、雇用契約による労務の対価が付加価値税の課税対象とはなっていないことと平仄があっている。

また、課税取引と非課税取引が混在する事業者の場合には、個別に課税取引に関連する仕入税額を抽出して控除の対象とすることを原則的な取扱いとし、課税売上と非課税売上との比率により按分することも認めている。

④ 貸倒債権に係る売上税額の減額

これは、仕入税額の控除ではないが、売上税額から控除される項目である。売上債権が貸倒れとなって、すでに納付した売上税額が回収できない状況となった場合には、納税者の負担とならないように、その貸倒れが確定した時点の売上税額から控除することが許されるべきである。この取扱いについて、明確に規定しているのはシンガポール、マレーシア、インドネシア、タイに限定されている。その控除の条件としては、シンガポールの規定が参考となるものと思われる。その要点となる項目は以下のように整理できる。

- － 会計上、当該債権の一部、または全部について貸倒れ処理を計上していること
- － 取引の発生から 12 か月超が経過している、または 12 か月以内であっても債務者に支払能力が無いと認められること
- － 債権回収にかかる合理的に妥当な手続きを行っていること

ただし、売上 VAT の減額処理を行った貸倒債権について、VAT 登録事業者がその後に債権の回収を行うことができた場合には、その回収を行った課税期間の売上 VAT に当該回収債権に対応する売上 VAT を加算しなければならない。

図 2-7 仕入税額控除の制限

仕入税額控除の条件	SIN	MAY	IND	PHL	THA	VET	LAO	COM
-----------	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

－タックスインボイスの保持	○	○	○	○	○	○	○	○
－課税取引に関連する仕入取引	○	○	○	○	○		○	○
－事業目的で行われた仕入取引		○			○		○	
－銀行送金書類の保持						○		

仕入税額控除できない支出項目

－フリンジ・ベネフィットとしての支出	○	○	○					
－車両の購入、関連費用	○	○			○		○ (注)	○
－ゴルフクラブなどの会費	○	○						
－タックスインボイスの記載ミス他			○		○	○		
－私的費用							○	
－交際費								○

(注) 事業の用に供されないあらゆる種類の固定資産

3. 正規のタックスインボイスの要件

付加価値税は、売上に係る売上税額 (Output Tax) から仕入に係る仕入税額 (Input Tax) を控除する税額計算をするものであり、この仕入税額控除に際しては、加盟国におけるタックスインボイスに関する規定を遵守した正規のタックスインボイスを保有していることが要件とされている (VAT 指令 219a～240 条)。このように「控除法」と「タックスインボイス方式」を採用する付加価値税の実務では、タックスインボイスは極めて重要な役割を担うものである。納税義務者にとっては、付加価値税法の課税関係を明確にするものであり、また、前段階税額控除の権利を証明するものである。一方、税務当局にとっても、税務調査においてもタックスインボイスを審査することにより税額の正確性を検証することが可能であり、タックスインボイスの発行者と受領者の双方を「反面調査」することにより売上税額の網羅性と仕入税額の実在性を確認することが可能となるものである。

以下では、各国の規定において正規のタックスインボイスとして備えるべき記載要件に関する規定を比較する。

(1) シンガポール

① タックスインボイスの記載事項

GST 登録事業者は、課税取引日から 30 日以内にタックスインボイスを発行することが義務付けられている。物品またはサービスの税込販売価格が S\$1,000 を超える販売について発行されるタックスインボイスには、少なくとも以下の項目を網羅して記載することが要求されている (GST 規則第 11(1)条)。

- (a) 「タックスインボイス」の表記
- (b) タックスインボイスのシリアルナンバー
- (c) 発行の日付
- (d) 販売者の名称、住所、GST 事業者登録番号
- (e) 物品の購買者またはサービスの利用者の名称および住所
- (f) 物品またはサービスの名称および種類
- (g) 物品またはサービスの数量および税抜きの単価
- (h) 値引き金額
- (i) 物品またはサービスの合計価額（税抜き）、税率、GST 金額
- (j) 合計の請求額
- (k) 非課税、0%適用、7%適用の取引の内訳とそれぞれの税額

登録事業者の発行するタックスインボイスが、標準課税取引、0%課税取引、非課税取引の複数の取引を含む場合には、インボイス上でそれぞれの取引の別を明示する必要がある。また、税込みの販売価額が S\$1,000 以下の場合には、以下の項目のみを記載した簡易タックスインボイスを発行することが認められている。

② タックスインボイスの修正

物品の引渡し後、あるいはサービス提供に係るタックスインボイスを発行した後に、販売価格の修正、数量の間違いなどの事由により、請求額を修正しなければならない事態が発生した場合、すでに発行したタックスインボイスをキャンセルして、新たにインボイスを再発行することは認められない。あくまで、既発行のタックスインボイスを活かしたまま、その金額のみを修正するデビットノート（増額修正）、もしくはクレジットノート（減額修正）を発行する必要がある。

（２）マレーシア

① タックスインボイスの記載事項

GST 登録事業者は、少なくとも以下の項目を記載したタックスインボイスを発行しなければならない。

- (a) 「タックスインボイス」の表記
- (b) タックスインボイスのシリアルナンバー
- (c) 発行の日付
- (d) 販売者の名称、住所、GST 事業者登録番号
- (e) 物品の購買者またはサービスの利用者の名称および住所
- (f) 物品またはサービスの名称および種類
- (g) 物品またはサービスの数量および税抜きの単価

(h) 値引きの金額

(i) 物品またはサービスの合計価額（税抜き）、税率、GST 金額

(j) 合計の請求額

GST 登録事業者の発行するタックスインボイスが、標準課税取引、0%税率取引、非課税取引の複数の取引を含む場合には、インボイス上でそれぞれの取引の別を明示する必要がある。

なお、上記の記載項目のすべてを記載することが困難な事業者（小売企業等）については、関税局長の許可を得ることによって、簡易なタックスインボイスを発行することも認められている。

② タックスインボイスの修正

物品の引き渡し後、あるいはサービス提供に係るタックスインボイスを発行した後に、販売価格の修正、数量の間違いなどの事由により、請求額を修正しなければならない事態が生じた場合、すでに発行したタックスインボイスをキャンセルして、新たにインボイスを再発行することは認められない。あくまで、既発行のタックスインボイスを活かしたまま、その金額のみを修正するデビットノート（増額修正）、もしくはクレジットノート（減額修正）を発行する必要がある。デビットノート、クレジットノートは GST 金額修正の根拠となるため、所定の項目が記載されていなければならない。

（３）インドネシア

① タックスインボイスの記載事項

VAT 登録事業者は、物品の販売、サービスの提供の際には、正規のタックスインボイスを発行することが義務付けられており、「Electronic Faktur Pajak （ e-FP）」と呼ばれる電子フォーマットでの インボイス作成が求められる。

(a) 販売者の名称、住所、VAT 事業者登録番号

(b) 物品の購買者またはサービスの利用者の名称、住所、VAT 事業者登録番号

(c) 物品またはサービスの名称、種類、数量、税抜きの単価、値引額、

(d) 物品またはサービスの合計価額（税抜き）、税率、GST 金額

(e) 奢侈品販売税の課税対象となる物品については、その税額

(f) タックスインボイスのコード番号、発行番号と日付

(g) 署名権限者の氏名、役職、署名

② タックスインボイスの修正

物品の引き渡し後、あるいはサービス提供に係るタックスインボイスを発行した後に、販売価格の修正、数量の間違いなどの事由により、請求額を修正しなければならない事態が生じた場合、すでに発行したタックスインボイスをキャンセルして、新たにインボイスを再発行することは認められない。あくまで、既発行のタックスインボイスを活かしたまま、その金額のみを修正するデビットノート（増額修正）、もしくはクレジットノート（減額修正）を発行する必要がある。

（４）フィリピン

① タックスインボイスの記載事項

VAT 登録事業者は、物品の販売、サービスの提供時点でタックスインボイスを発行することが義務付けられている。物品またはサービスの税込販売価格が PHP 100 を超える販売について発行されるタックスインボイスには、少なくとも以下の項目を網羅して記載することが要求されている。

- (a) 発行の日付（取引日）
- (b) 販売者の名称、住所、納税者番号（販売者が VAT 登録事業者であることを記載）
- (c) 物品の購買者またはサービスの利用者の名称、住所、事業形態、および納税者番号
- (d) 物品またはサービスの名称および種類、数量、および（税抜きの）単価
- (e) VAT 金額
- (f) 合計の請求額
- (g) 非課税取引の場合は、「VAT Exempt Sale」の表記
- (h) 0%課税（免税）取引の場合は、「Zero-rated Sales」の表記
- (i) 販売が、課税取引、非課税取引、0%課税取引の複数の種類の取引で構成される場合には、それぞれの取引種類ごとの販売金額および VAT 金額の内訳

② タックスインボイスの修正

物品の引き渡し後、あるいはサービス提供に係るタックスインボイスを発行した後に、販売価格の修正、数量の間違いなどの事由により、請求額を修正しなければならない事態が生じた場合、すでに発行したタックスインボイスをキャンセルして、新たにインボイスを再発行することも認められるし、また、既発行のタックスインボイスを活かしたまま、

その金額のみを修正するデビットノート（増額修正）もしくはクレジットノート（減額修正）を発行することもできる。ただし、このデビットノートあるいはクレジットノートの発行は、税務当局が規定するタックスインボイスの記載要件を満たしたうえで税務当局に登録する必要がある。

（５）タイ

① タックスインボイスの記載事項

タックスインボイスには、少なくとも以下の項目を網羅して記載することが要求されている（歳入法第 86/4 条、86/6 条）。

- (a) 「タックスインボイス」という記載
- (b) 発行する V A T 登録事業者の名称、住所、および納税者番号
- (c) 物品の購買者またはサービスの利用者の名称、住所（本店/支店）、および納税者番号
- (d) タックスインボイスのシリアルナンバー、およびその綴じ冊のナンバー（もしあれば）
- (e) 物品またはサービスの名称、種類、数量および金額
- (f) 物品またはサービスの価額から計算した V A T の金額（物品・サービスの本体価格と分けて記載）
- (g) タックスインボイスの発行年月日
- (h) その他歳入局長の定める事項

なお、不特定多数の顧客に対して小口の物品販売またはサービスの提供を行う事業者（小売業者）の便宜を図るため、このような事業者には、物品またはサービスの価格に V A T を含めて表示（税込表示）することを認めている。

② タックスインボイスの修正

物品の引き渡し後、あるいはサービス提供に係るタックスインボイスを発行した後に、数量の間違いなどの事由により、請求額を修正しなければならない場合、すでに発行したタックスインボイスをキャンセルして、新たにタックスインボイスを発行することは認められない。あくまで、既発行のタックスインボイスを活かしたまま、その金額を修正するデビットノート（増額修正）、もしくはクレジットノート（減額修正）を発行する必要がある。ただし、タックスインボイスの形式でのデビットノートの発行は、主に数量違いや請求額に誤りがあった場合のみに発行が認められ、タックスインボイスの形式でのクレジットノートの発行も主に明らかな製品の欠陥や数量違いの場合に限り認められている。

ビジネスの現場では、仮単価による請求を行い、その後に価格の最終調整を行う実務慣行があるが、このようなケースでは、原則としてタックスインボイスの形式でクレジットノートやデビットノートの発行ができないことになっている。その場合、その増額部分について売上VATの名目で徴収することができず、また、減額部分について売上VATの名目で顧客に返金することができないことになる。

(6) ベトナム

① タックスインボイスの記載事項

インボイスには、以下の項目を全てベトナム語で記載する必要がある。ただし、外国語で記載をする場合には、ベトナム語記載の右側に括弧書きで記載するか、もしくはベトナム語記載の下により小さい文字で記載する必要がある。

- (a) インボイスの種類
- (b) インボイスの形式ナンバーおよびインボイス記号
- (c) インボイスの写し
- (d) インボイスのシリアルナンバー
- (e) 売り手の名前、住所および税コード
- (f) 買い手の名前、住所および税コード
- (g) 製品、サービスの名前、量、単価および総額
- (h) 売り手、買い手の署名および、フルネーム、売り手の社印ならびにインボイスの発行日
- (i) 付
- (j) インボイスを印刷した会社の名前

② タックスインボイスの修正

タックスインボイスを発行した後に、販売価格の修正や数量の間違いなどに気づいた場合、タックスインボイスを修正する必要がある。

タックスインボイス発行後、税務申告前にタックスインボイスの誤りが発見された場合、発行されたタックスインボイスは無効となる。売手と買手は誤ったタックスインボイスの取り消しに関する合意書を作成し、具体的な取り消し理由や取り消されたタックスインボイス番号などを記載する必要がある。また、課税事業者（売手）は誤ったタックスインボイスに取り消し記録を付して保管するとともに、新しいタックスインボイスを発行する。税務申告後にタックスインボイスの誤りが発見された場合には、売手と買手はタックスインボイスの誤りに関する合意書を作成したうえで、課税事業者（売手）は内容を修正するための新たにタックスインボイスを発行する。修正のために新たに発行されたタックスインボイスには、修正内容に関する説明を具体的に付記する必要がある、それに基づいて収益や VAT の記録が調整される。

なお、課税事業者が誤った税率を用いてタックスインボイスを発行し、その修正を行わなかった場合、税務署は以下のように取り扱う。

- タックスインボイスに記載された税率が正規の税率より高い場合は、課税事業者はタックスインボイスに記載した VAT の額を申告・納税しなければならない。
- タックスインボイスに記載された税率が正規の税率より低い場合は、課税事業者は正規の税率で計算された VAT の額を申告・納税しなければならない。つまり、差額は課税事業者の負担となる。

また、仕入 VAT として控除されたタックスインボイスに記載されていた税率が誤っていた場合、税務署は以下のように取り扱う。

- タックスインボイスに記載された税率が正規の税率よりも高い場合、課税事業者は正規の税率により算定された VAT 額のみを仕入 VAT として控除することができる。
- タックスインボイスに記載された税率が正規の税率よりも高く、売主がその高い税額で売上 VAT を申告・納税していることが文書で確認された場合、当該タックスインボイスに記載された VAT 額を仕入 VAT として控除することができる。
- タックスインボイスに記載された税率が正規の税率よりも低い場合、課税事業者はタックスインボイスに記載された税率で計算された VAT の額のみを仕入 VAT として控除することができる。

（7）ラオス

① タックスインボイスの記載事項

ラオスの税法上、タックスインボイスはラオス政府公認の請求書/領収書を使用しなければならないこととされている。タックスインボイスに記載すべき事項は、以下の通りである。

- (a) 事業者の名称および住所
- (b) 銀行名および銀行口座番号
- (c) 電話番号
- (d) 販売者および購入者の VAT 登録番号
- (e) 物品またはサービスの内容
- (f) 販売価格（税抜き金額および税込み金額）
- (g) VAT の金額
- (h) 既受領額（もしあれば）
- (i) 物品またはサービスを販売した日
- (j) 販売者および購入者のサインおよび社印

物品やサービスについて、値引きや返品があった場合には、販売者はタックスインボイスを取り消すか、取り消した後にタックスインボイス再発行するのが一般的である。

② タックスインボイスの修正

物品の引渡し後、あるいはサービス提供に係るタックスインボイスを発行した後に、販売価格の修正、数量の間違いなどの事由により、請求額を修正しなければならない事態が発生した場合、すでに発行したタックスインボイスをキャンセルして、新たにインボイスを再発行することは認められない。あくまで、既発行のタックスインボイスを活かしたまま、その金額のみを修正するデビットノート（増額修正）、もしくはクレジットノート（減額修正）を発行する必要がある。

（８）カンボジア

① タックスインボイスの記載事項

大規模および中規模に分類される納税者は、物品の出荷またはサービスの提供、あるいは代金の支払後 7 日間以内にタックスインボイスを発行しなければならない。タックスインボイスは”Tax Invoice”という表題で、以下の項目を記載することが要求されている。また、記載はクメール語を使用し、外国語を併記する場合にはクメール語の下に記載する（2020 年 1 月 1 日以降）とともに、タックスインボイスの金額は、クメールリエルで表示する必要がある。

- (a) 販売者および購入者の会社名（氏名）、住所、納税者番号

- (b) 連番で採番されたインボイス番号、発行日
- (c) 品名またはサービスの内容、数量、価格
- (d) 販売価格（税抜）
- (e) VAT およびその他の税金額（特定商品サービス税・公共照明税・宿泊施設税等）
- (f) 販売者および購入者のサイン

なお、大規模および中規模納税者が一般消費者（非登録事業者）への物品の販売、サービスの提供を行う場合、および小規模納税者が物品の販売、サービスの提供を行う場合にはタックスインボイスではなく、コマーシャルインボイスを発行しなければならない。コマーシャルインボイスにもタックスインボイスに準じた記載要件があり、通し番号を付す必要がある。

発行したインボイス等については、控えを残しておくことが要請される。控えのインボイス等の通し番号に欠けているものとがあると、税務調査の際にみなし売上による追徴課税を受けるおそれがあるため、書き損じ等の理由で顧客に発行しなかったインボイス等についても保管しておく必要がある。

② タックスインボイスの修正

物品の引渡し後、あるいはサービス提供に係るタックスインボイスを発行した後に、販売価格の修正、数量の間違いなどの事由により、請求額を修正しなければならない事態が発生した場合、すでに発行したタックスインボイスをキャンセルして、新たにインボイスを再発行することは認められない。あくまで、既発行のタックスインボイスを活かしたまま、その金額のみを修正するデビットノート（増額修正）、もしくはクレジットノート（減額修正）を発行する必要がある。

（９）比較分析

ASEAN 諸国の付加価値税制度は、売上に係る付加価値税額（Output VAT）から仕入に係る付加価値税額（Input VAT）を控除する税額計算の方式（控除法）を採用しており、この仕入税額控除の要件として、正規のタックスインボイスの存在と保管があることとしている。そのため、付加価値税制度では、タックスインボイスは極めて重要な役割を担っている。税務当局は、このタックスインボイスを審査することにより、税額が確かに発生したものであり、つまり、当該タックスインボイスの発行者により当該税額が確かに国庫に納税されたものであることを確認することが可能である。また、登録事業者を偽装した非課税事業者による取引や、登録事業者自身による架空仕入れ取引を検証するためにも重要な証拠として用いられる。

正規のタックスインボイスであるか否かを確認するために、その記載内容を法規により明確に規定する必要がある。この規定に従わないタックスインボイス、あるいは記載漏れや記載誤りがある場合には、当該タックスインボイスに記載された税額の控除を否認するためである。記載内容については、各国の規定で示されている項目はほぼ共通している。ちなみに EU 付加価値税法では、記載項目を以下のように規定（226 条）しているが、その規定に倣ったものといえる。

- (a) タックスインボイスの発行日
- (b) タックスインボイスの通し番号
- (c) 事業者が当該資産の譲渡または役務提供に使用する VAT 登録番号
- (d) リバースチャージにより顧客が付加価値税の納税義務を負う場合または顧客が EU 域内非課税納品を受ける場合、顧客の VAT 登録番号
- (e) 事業者および顧客の完全な氏名（社名）および住所
- (f) 供給される資産の数量と商慣習上の名称、または役務提供の内容とその範囲
- (g) 期日が確定しており、タックスインボイスの発行日と同日でない場合に限り、資産の譲渡日または役務の提供日または完了日、前払い請求書の場合は、前受金の受領日
 - (1 項目省略)
- (h) 適用税率または非課税となる項目ごとの課税標準、税抜単価、単価に含まれていない割引、キックバック
- (i) 適用税率
 - (3 項目省略)
- (j) リバースチャージが適用となる取引を行う場合、「Reverse Charge」の表示
 - (以下 4 項目省略)

特に注意を要する記載事項として、「VAT 登録番号」がある。これを記載させる目的は、納付事業者のステータス（課税事業者か否か）の確認を容易にするものであり、課税当局が国内の事業者の登録番号を一元的に管理しておくための制度的なインフラが必要である。また、「税額の区分表示」もまた、納付すべき税額と仕入税額控除額の明確にするものとして重要な記載項目である。

また、既に発行されたタックスインボイスに記載した内容（資産や役務の提供、数量、単価、金額）を修正する場合には、修正が必要となったタックスインボイスを破棄して再発行するのではなく、クレジットノート、デビットノートで金額等を修正することを義務付けているところも各国で共通している。

図 2-8 タックスインボイスの記載項目

記載項目	SI N	MA Y	IND	PH L	TH A	VE T	LA O	CO M
－タックスインボイスの表記	○	○			○	○		
－シリアルナンバー	○	○	○		○	○		○
－発行日付	○	○	○	○	○		○	○
－販売者の名称・住所・事業者登録番号	○	○	○	○	○	○	○(注)	○
－購買者の名称・住所	○	○	○	○	○	○	○	○
－購買者の事業者登録番号			○	○	○	○	○	○
－物品・サービスの名称他	○	○	○	○	○	○	○	○
－物品・サービスの数量・価格（税抜き）	○	○	○	○	○	○	○	○
－値引き額	○	○	○					
－物品サービスの合計額（税抜き）	○	○	○				○	
－税率、税額	○	○	○	○	○	○	○	○
－請求額合計	○	○	○	○		○	○	○
－非課税・免税・課税取引の内訳	○			○				
－署名権者の氏名、役職、署名			○			○	○	○
－インボイス印刷会社の名称						○		

(注)銀行口座、電話番号を付記

第 5 章 ミャンマー付加価値税への提案

1. 商業税から付加価値税への移行

ミャンマーが、今後、より多くの産業を誘致して拡大成長させ、経済発展に結びつけていくためには、欠乏している電力、道路、港湾、上下水道設備等の産業インフラを整備することが不可欠である。そのためには、税収を拡大させて国家財政を充実させる必要がある。現在のミャンマー税制は、法人所得税、個人所得税を二本柱とする所得課税である直接税を中心とする制度となっており、経済発展の緒に就いたばかりの現在の経済情勢においては大きな税収増加を見込める段階に至っていない。このような時点では、広く国民の消費に課税する間接税も同時に導入して、適正なタックスミックスを実現して税収の確保を図る必要がある。ミャンマーで施行されている商業税は、国民の消費に課税する間接税

である。ただし、その制度は、多段階消費税の形式を用いてはいるものの、以下の理由により実質上は単段階消費税の性質を脱していない。

理由の一つは、仕入税額控除が不完全であることである。多段階消費税において、前段階税額控除を行うための仕入税額控除の仕組みは、事業者の創出した付加価値を課税対象とする制度の根幹となるものである。仕入税額の控除対象となる課税仕入れの範囲は、製品製造のために使用される原材料等または役務提供のために直接用いられる資材等の購入のみならず、営業のための経費、設備等の資本財への投資も対象となるべきであるが、ミャンマー商業税では、営業経費や資本財投資に関わり発生する税額には控除が認められていない。

さらに、理由の二つ目は、仕入税額控除の要件として、仕入先事業者の商業税納付証明書が要求されていることである。付加価値税を導入している周辺諸国においては、正規のタックスインボイスが証拠として備えられていることが仕入税額控除の要件とされているが、ミャンマーではこのタックスインボイス方式が導入されていない。仕入税額の控除を適用しようとする事業者は、自らが仕入れ先業者に支払った商業税が、その仕入れ先業者を介して税務署に納付された証明書の送達を待って初めて税額の控除が可能となる仕組みであり、実務上、多大な手間と時間を要する手続となっている。

現状、ミャンマーの商業税が、資本財の仕入税額控除を認めない点に着目すると、それは単段階消費税にも似た制度と言える。単段階消費税と多段階消費税を比較すると、単段階税においては、消費財と資本財ないし生産財として用いられる製品の場合にその使用目的によって両者を区別することができず、消費財のみでなく資本財にも税負担が課されることになり、結果的な二重課税が生じることになる。これに対して、前段階税額控除の制度を備えた多段階消費税、すなわち付加価値税においては、前段階で課された税額は控除されるから、ある製品が資本財ないし生産財として用いられる場合には、それらには課税されない。現状の商業税において、多くの事業者が商業税の納付を躊躇する最大の理由は、この資本財に係る商業税の製品や役務の販売価格への転嫁が難しいことによるものとも推測される。

さらには、商業税において前段階税額控除が十分に機能していない現状を踏まえると、それは事実上、累積的多段階消費税（取引高税）の性質を有するものとなっている。取引高税の場合には、上記のように生産財および資本財にも税が課されるのみでなく、税が段階ごとに累積されてゆくため、サプライチェーンが長くなればなるほど税の累積が進んで税負担が重くなる。また、それらの累積した税額は、最終的には消費者への販売価格に転嫁されることになるが、その最終的税負担額がいくらとなるのかは不明である。また、製造から販売までのすべての工程を自社または自社グループ内企業で賄える大企業ほど税負担が軽減されるために、競争中立性を阻害する要因ともなる。

商業税を付加価値税の制度に移行することには、以下のような制度上のメリットがあると理解される。

① 税収への貢献

付加価値税の課税対象は、マクロ経済的な視点に立てば、国民経済における最終流通段階の売上の総計に等しいものであり、経済発展に従って、比例的に税収が増加することを期待することができる。法人や個人の所得に課税する直接税は、各事業者の売上高から費用・原価を控除した利益の額に課税するものであるため、経済発展と税収の伸びの関係はそれほど単純ではない。付加価値税による税収の額は税率をどのように設定するかに依存するが、付加価値税を採用している多くの国において、その税額が税収全体に占める割合が重要であることを勘案しても、税収の上でのポテンシャルは大きいと言える。

② 徴税手続の効率化

付加価値税の負担者は最終消費者であるが、納税義務を負うのは流通の過程で介在する事業者である。税制は、現実にはそれが円滑かつ効率的に執行されることが不可欠であることを勘案すると、企業の経理組織、経理能力に依存して、その協力を求めることは有用である。このことは、個人所得税における源泉課税の制度の例でも実証済みのことと言える。

③ 税務行政の有効化

上述のように、付加価値税の技術的特色は、前段階の税額の控除を認めることにある。付加価値税導入の段階で懸念される問題は、この仕入税額控除を悪用した脱税である。その手段としては、課税売上を過少に申告すること、および、課税仕入を過大に（または虚偽の課税仕入れを）申告することの二つの方法がありうる。これを防止する装置として、仕入税額控除の要件として設定されているタックスインボイスの制度がある。仕入を過大に申告する場合、タックスインボイスを単独でまたは前段階の事業者（仕入先業者）と共謀して偽造することになるが、仕入先業者と共謀する場合にはその業者の売上を増加させ、納税額を増やす結果となるので起こり得ないであろうし、また、単独で偽造する場合には、反面調査によって発覚する可能性が大きいと思われる。一方、売上を過少に申告する行為についても、売上先業者と共謀した場合には、その事業者の仕入税額の控除額を減少させ、税額を増加させる結果となるので通常はありえないし、また、単独で行った場合には、これも反面調査で容易に発覚することになるであろう³⁰。このように、各段階の事業者では、売上を過少に申告し、または仕入を過大に申告することが制約され、付加価値税の脱税は、法人税の場合に比較してよほど困難であると言える。また、このように売上と仕入の正確

³⁰ 金子宏『付加価値税の採用の是非をめぐって』金子宏編「租税法理論の形成と解明 下巻」有斐閣 410 頁

で正直な申告を促すことは、所得税や個人所得税の執行を側面から補強する効果を持つことも期待できる。

以上の観点により、現行の商業税を付加価値税として移行させる場合の制度概要を、先のASEAN各国の付加価値税制の比較分析により得た情報に基づき提案したい。

2. 課税取引・免税取引・非課税取引

(1) 課税取引

A. ミャンマー商業税の課税取引

ミャンマー商業税の課税対象取引は、課税事業者として登録した事業者が、事業としてミャンマー国内において行う物品の販売およびサービスの提供、ならびに個人または法人によるミャンマー国内への物品の輸入である。

サービスの輸入については、ミャンマー商業税法において明確な規定はなく、国外の事業者が国内でのサービス提供を行った場合であっても、あるいは、国内の事業者が国外の事業者によるサービスの提供を受ける受益者となった場合であっても、それらの取引に関連する商業税を歳入局に申告納税する手続きは明確に定められていない。

B. 課税取引に関する提案

課税業者によって国内において事業として行われる以下の取引を、付加価値税の課税取引とする。また、課税対象となる取引は、原則として、対価を受領して行う取引である。

- － 物品の販売およびサービスの提供
- － 物品の輸入

課税対象の要件となる「国内取引」を判定するための基準は、物品の販売については、物品の引渡しの場所が国内で行われていること、サービスの提供については、サービスの受益者が国内に所在することを原則として用いる。従って、国内の登録事業者でない外国法人（国外の事業者）が、国内の事業者に対してサービスを提供する取引は、受益者が国内に所在するため、付加価値税の課税対象取引に該当する。この場合、当該サービスの受益者である事業者が、その国外のサービス提供者に対して対価を支払う際に付加価値税の納税義務が生じる。国外の事業者が国内の一般消費者に対してデジタルサービス等を提供する場合の課税は、制度の実効性が確保されるまでの間、課税対象外とする。

また、以下の特定のサービスの提供については、受益者の所在地のみではなく、サービスの提供の場所またはサービスを提供する事業者の所在地を国内判定の基準とする。

- 国内の不動産に関連する設計、建設、メンテナンス、修理等のサービスの場合は、そのサービスが提供される場所
- 登録事業者が保有する事業用の車両、船舶、航空機等の動産が賃貸される場合、その賃貸される場所
- 国内の輸送・旅客サービスについては、そのサービスの提供場所
- 文化、芸術、スポーツ、科学、教育、娯楽等のサービスについては、そのサービスの提供場所
- 郵便や通信サービスの場合、その受領者が国内か国外かを問わず、その事業者の登録住所
- 観光サービスの場合、その観光サービスが販売された場所

《提案理由》

日本の消費税の課税対象となる取引は、資産の譲渡および貸付、ならびに役務（サービス）の提供、特定仕入、外国貨物の受け入れである。その要件として、国内において行われた取引であり、事業者が事業として対価を得て行った取引であることが規定されている。また、EU 付加価値税でも、課税の対象は、国内において事業者が事業として有償で行う資産の譲渡および役務の提供ならびに輸入とされている。そこで、課税の要件として、①国内で消費される資産、役務に対して負担を求めるものであり、加盟国内において行われる取引のみが課税の対象であること。②事業者が事業として行う取引が課税の対象であり、③有償で行われる取引に対して課税されることを強調した。また、資産の譲渡とは、有形資産の所有者としての処分権を移転することと定義されている。

また、資産の譲渡等における国内判定では、資産の引渡しの場所が国内であることが条件となっている。役務の提供における国内判定では、EU 付加価値税がサービスの受益者の場所、日本の消費税がサービスの提供の場所を判定基準として採用しているが、国外企業からの技術支援等のサービスを受ける機会が多い東南アジア諸国の状況に鑑み、受益者基準を原則として採用した。また、その他特定のサービスの提供の場合の判定基準については、ラオスの法規が具体的かつ網羅的であるため、これを参考にした。

（２） 免税取引（輸出免税）

A. ミャンマー商業税の免税取引

商業税の課税取引には、原油および電力のミャンマー国外への輸出取引を除く、その他の輸出取引が免税（０％課税）取引となる。なお、原油の輸出の場合には５％、電力の輸出の場合には８％の商業税が課せられる。ミャンマー国外に輸出された製品等が国内で製造された場合、その製造等に係り発生した仕入商業税は、原則として還付請求を行うことができる」とされている。

ミャンマー国内の事業者が、ミャンマー国外でサービスを提供する、または、国外の事業者にサービスを提供する取引、いわゆるサービスの輸出については、現行の商業税法には明確な規定がない。上記のとおり、同法ではミャンマー国内でのサービス提供を課税対象としているため、明らかにミャンマー国外で提供されたサービスについては免税（０％課税）取引が適用されうるものと考えられるが、実務上、所轄税務署の理解が得られるか不明であるため課税取引として処理されることが多いのが実態である。

B. 免税取引に関する提案

０％税率が適用されるのは、物品またはサービスの輸出取引である。当該輸出取引には、経済特別区内の輸出加工型企業への取引も含まれる。

① 物品の輸出

- － 物品の受領者が国外に所在する物品の搬出（代理人を介した輸出取引を含む）
- － 国が法律で指定する経済特別区内に所在する輸出型企業相互の物品販売
- － 国が法律で指定する経済特別区内に所在する輸出型企業に対する国内事象者による物品の販売

② サービスの輸出

- － 受益者が国外に所在する事業者または個人であるサービスの提供ならびに無形資産の譲渡および貸与
- － 経済特別区内に所在する輸出型企業に対する建設・据付サービス、および工場用の土地・建物の長期リース
- － 国際運輸サービス
- － 国際運輸事業に使用される船舶または航空機の修理その他の関連サービスで、この場合は、受益者の所在地が国内であるか国外であるかを問わない。
- － 国外に所在する資産または輸出貨物を対象とした損害保険サービス
- － 国際通信・郵便サービス

《提案理由》

日本の消費税でも、物品の譲渡やサービスの提供が国内で取引され、最終的にその物品が輸出される、または、そのサービスの提供が国外で行われる場合には、当該物品またはサービスに係る消費税は免除される。また、輸出された物品・サービスの仕入に含まれていた税額を控除または還付して、それに対する税負担をゼロにする仕向地主義が採用されている。このことは、EU 付加価値税においても ASEAN 諸国の付加価値税においても一致した考え方である。

ただし、国外へのサービスの輸出、さらには国内で非関税地域とされている経済特別区への取引については、各国で規定ぶりが異なる。そこで、サービスの輸出の定義を受益者が国外に所在することを原則として、その国外には国内の非関税地域も含めることとした。ただし、非関税地域とはいえ物理的に国内に所在することは国内企業と同様であり、それらサービスが国内で消費されることに変わりはない。そこで、最終的に国外に輸出される製品の加工・製造による付加価値の創造に直接的に関連することが明らかであり、かつ、事業者にとっても金額的に重要なサービスに特定して免税扱いとすることが合理的であると思料する。そこで、非関税地域内企業へのサービスについてのベトナム付加価値税法の規定に倣い、建設・据付サービスと工場用の土地・建物のリース契約に限定して免税扱いとすることを提案した。

その他、多くの国で、輸出類似の取引として列挙されている国際運輸および関連する船舶・航空機関連のサービス、国外貨物の保険サービス、ならびに国際通信・郵便サービスを輸出類似取引として免税取引とした。これらのサービスについては、受益者の所在地が国内であるか国外であるかを問わないこととする。

(3) 非課税取引

A. ミャンマー商業税の非課税取引

ミャンマーの商業税では、多くの物品およびサービスが政策的な理由等により非課税品目とされている。非課税品目（物品およびサービス）を販売または提供する事業者は、それまでの段階で支払った仕入商業税を控除または還付することはできない。

以下の図表に示す項目が、非課税品目として規定されている。

非課税物品

Sr. No.	品目
	食料品

Sr. No.	品目
1	粳、米、糠、粳殻、小麦、小麦粉、とうもろこし、その他の穀物、およびそれらの粉
2	豆類、豆粉、ピーナッツ、ゴマの実、ゴマ、綿の実、米ぬか等の搾りかす
3	ニンニク、オニオン、じゃがいも、その他の香辛料(葉、実、種、樹皮)、およびその加工品、チリ、チリパウダー、サフラン、サフランパウダー、生姜、タマリンド、塩
4	果物、野菜
5	お茶の葉、お茶の葉製品
6	鮮魚、エビ、生肉、種々の玉子
7	ピーナッツ油、ゴマ油
8	砂糖、サトウキビ、牛乳、加糖練乳、無糖練乳、牛乳の粉、ヨーグルト、豆乳
9	エビ、魚を使ったペースト(Ngan-pya-ye)、干魚、干エビ、酢漬けの魚、魚粉、エビ粉、魚のすり身
農作物・家畜関連品	
10	桑の葉、カイコの繭
11	動物、魚、エビ、陸生動物、水生動物、両生動物およびその卵、幼虫、海草、藻
12	農業用肥料、農業用の殺虫剤、農薬およびスプリンクラー(蚊・ネズミ避けスプレーを除く)、家畜、魚、エビ用のエサおよびワクチン(ペット用を除く)
13	パーム油、ひまわりの種、綿花の種、かぼちゃ・うりの種、カシューナッツ、穀物・野菜・果樹の種および苗の栽培
14	種々の綿、カルダモンの実、タナカなどミャンマー特有の農産品、ココナッツオイル(ヤシ油は含まない)
15	コイヤ糸(ココヤし皮から縫った糸)
16	木材、竹材、籐、焚きつけ
文房具	
17	封印用のりの原料、切手(印紙を含む)
18	国旗
19	石版、石版用のペン、チョーク、鉛筆用の黒鉛
20	教科書、参考書、種々の練習帳・紙画帳、種々の本、それらを作成するための用紙、種々の鉛筆、物差し、消しゴム、鉛筆削り
医療品	
21	薬草・医療用植物
22	ハチミツ、蜜蝋
23	X線フィルム・プレート、その他のX線機器、医療器具および装置(健康省によって特定されたもののみ)、医療綿、包帯、ガーゼ、その他医療用衣服の材料、病院で使用されるマスク・手袋、インフルエンザ予防用のマスク等、自宅用の医薬品およびその他の伝統医薬品(法律にて禁止されている薬品を

Sr. No.	品目
	除く、食品・医療品管理部のもとで登録されているもの医薬品に限る)、伝統薬品の原料
24	コンドーム
社会・宗教用品	
25	数珠玉(高価な宝石で作られたものを除く)、宗教上の衣服
26	消防車、霊柩車、捜索救難車
輸送用品	
27	電力エネルギー省が、外国の大使館、国際連盟の機関ならびに外交官に販売する燃料
28	国際航空サービス(インバウンドおよびアウトバウンド)用のジェット燃料
29	航空機、ヘリコプター用の機械、設備、付属品、スペアパーツ
工業用品	
30	漂白剤(漂白剤の中に含まれる塩酸塩)、合成洗剤、石鹼用の原料、重質洗剤
31	麻、麻糸、天然ゴム、洗濯のり
32	開墾機械、農機具、農業機械、育種事業で使用される機器、それらのスペア部品および四輪トラクター、繁殖用の家畜、繁殖事業にて使用される機器、動物、養殖魚およびエビ用の飼料・えさ(ペットへのエサを除く)、家畜用の医薬品およびワクチン(農業・畜産・灌漑省によって認可されたものを含む)、受精用種卵(冷凍種卵を含む)
33	ソーラーパネル、蓄電池、インバーター
34	CMPによる製品製造のために国外居住者によって供給される部品として使用される原材料、物品、梱包品、およびCMPのために使用される機械設備、そのスペアパーツ
国防品	
35	国家機関によって使用される防衛・軍用装備品、車輛および関連部品、民生用の硝酸カリウム、武器弾薬ト、それらの付属品(防衛省の許可によって輸入されたものに限る)、防衛省予算で承認された軍隊で使用される消耗品等
宝石・鉱業品	
36	純金および金塊、ミャンマー国内で政府が開催する宝石展示会で販売される翡翠、ルビー、サファイヤならびにその他の宝石
37	あぶら糟
その他	
38	出国場所において海外渡航者に外貨で販売される商品
39	大使館ならびに領事館において、連邦政府の承認を得て外務省により提案され、財務省からの通知により承認された2国の外交官およびスタッフが使用する物品
40	国内または国外の機関による基金によって購入された物品
41	国の要求に応じて内閣の同意を得て政府が発注した物品

Sr. No.	品目
42	通関規制に従って一時的に輸入を許可された物品、またはドローバック制度のもとで輸入された物品

非課税サービス

Sr. No.	品目
海外	
1	大使館ならびに領事館において、連邦政府の承認を得て外務省により提案され、財務省からの通知により承認された2ヶ国間にて外交官およびスタッフが使用する各種サービス
国防	
2	国防関係の書籍・印刷物の出版サービス
文化芸術・宗教	
3	祭礼・芸術関連のサービス
輸送	
4	駐車場のレンタル
5	貨物運送サービス（電車、車両、船舶、航空機、重機による運送サービス。パイプラインによる輸送チャージは除く。）
6	引越し、移転サービス
7	有料道路の通行料徴収サービス
8	国際航空の乗客移送サービス(インバウンドおよびアウトバウンド)
9	公共交通サービス
10	政府による郵便局サービス
教育・情報	
11	教育サービス
12	書籍、新聞の発行サービス
健康	
13	保健サービス(美容スパサービスを除く)
14	伝統マッサージおよび盲人のマッサージ師によるマッサージ
15	動物病院の医療保健サービス
16	公衆トイレサービス
計画・財務	
17	生命保険
18	マイクロファイナンス
19	金融市場関連のサービス

Sr. No.	品目
20	中央銀行によって許可された金融サービス
21	通関サービス
22	ロトビジネス
社会福祉	
23	催事用の備品(机・椅子・調理器具など)のレンタルサービス
24	葬祭サービス
25	保育サービス
産業・電力	
26	受託製造業
27	工業および農業関連サービス
28	小規模非公開会社による電力網にアクセスできない地域への電力の生産・配給サービス
その他	
29	許可申請に際して政府機関に支払われるライセンスフィー
30	各省の要請により通達によって内閣が免税と認定したサービス
31	国内外の国に寄付された資金やファンドで購入されたサービス
32	国および各州・管区の政府機関内で提供されるサービス

B. 非課税取引に関する提案

以下の取引は、付加価値税の課税になじまない性質の物品およびサービスとして、非課税取引とする。

- ① 住宅用不動産の販売または賃貸
- ② 金融・保険サービス
 - － 為替取引、預金を受入れ金利を付す取引
 - － 貸付取引、その他の与信を与える取引
 - － 保険契約の提供、販売

- ③ 貴金属（金、銀、プラチナ）の輸入と販売

その他政策的に非課税とする品目については、現行の商業税における非課税品目を整理して採用するものとするが、可能なかぎり品目数を制限して採用することが推奨される。ただし、他国の事例から鑑みて、以下の項目は非課税取引とすることが合理的であると思われる。

- ① 医療・保健・介護サービス
- ② 教育サービスおよび教材等
- ③ 幼児保育サービス
- ④ 葬祭サービス
- ⑤ 行政サービス（公共交通機関を含む）

《提案理由》

日本の消費税および EU 付加価値税の双方においては、当該資産または役務の性質として付加価値税の課税になじまないものとして、不動産、金融・保険サービス、金などの決済手段に使用可能な財に係る取引を非課税取引としている。不動産については、その性質から非課税とする考え方とともに、むしろ政策的な配慮から不動産を非課税とする考え方もある。住居として用いる不動産は、国民生活に直結する財であり、また金額的な重要性も高いため、政策的な見地から非課税とする措置が妥当と考えられる。一方、不動産部門の GDP への影響は大きく、不動産取引を付加価値税の課税対象とした場合には、税収に対する貢献期待が大きい。そこで、東南アジア諸国では、不動産取引については国民の住宅用の土地・建物を非課税として、その他の産業用または賃貸用の不動産を課税対象としている国が多いことが分析の結果で判明した。ミャンマーにおいては、今後も不動産部門の GDP 貢献度は大きいと期待されるので、住宅用不動産のみを非課税扱いとする提案を行った。

その他の政策的配慮から非課税とする物品・サービスについては、国民感情に配慮して、現行の商業税の非課税品目を基礎として設定することを提案したい。しかしながら、あまりに多数でかつ複雑、不明瞭な非課税取引を設定することは、制度全体への不信を招き、行政上の実行性を著しく損なうものであるため、その品目の数は極力絞り込むことが望ましいと思われる。付加価値税の所得逆進性を緩和し、低所得者の税負担を軽減させる目的で農産物、食糧品、光熱費等その他の生活必需品に対して軽減税率を設定し、またはゼロ税率あるいは非課税とする国もある。実際、ASEAN 諸国の中でもベトナムは多数の品目を軽減税率の対象として、かつ多数の非課税品目も設定している。フィリピンおよびラオスも多く品目を非課税としている。ただし、これらの国々において低所得者に対してこれらの物品やサービスを提供する事業者は、小規模事業者であることが多く、低所得層の人々への物品やサービスの提供は、事実上、付加価値税の不課税取引となっている。その意味では、このように複数税率や多くの非課税品目を設定することが本来の目的に沿うものであるかは疑わしい。また、複数税率または多数の非課税品目は、いたずらに制度全体を複雑にし、一般の事業者および消費者に分かり難いものとしてしまう虞がある。そのことが、事業者の納税意識を低下させる結果となってしまうとは、かえって制度にとって負の効果

をもたらしてしまう。その意味で、非課税品目の設定にあたっては、慎重な対応が必要であらう。

3. 納税義務者

(1) 納税義務者

A. ミャンマー商業税の納税者

① 国内取引に係る納税義務者

商業税登録事業者は、各月ごとに、当月内に課税点が生じた売上商業税から仕入商業税を控除した税額を、翌月の10日までに管轄税務署へ納税する。また、四半期ごとに四半期申告書を四半期末の翌月末までに、また、年次申告書を年度末から3カ月以内に管轄税務署へ提出しなければならない。

ミャンマーにおける課税年度は10月から翌9月であるため、年次申告書の提出期限は12月末日となる。

② 物品の輸入の申告・納税

物品の輸入の場合の商業税の申告・納税は、輸入物品の通関手続に際して、物品の輸入車が関税等その他の税金とともに納付する義務を負う。

③ サービスの輸入の申告・納税

商業税法においてサービスの輸入に係る明確な規定はなく、ミャンマー国外の事業者からサービス提供を受けた国内の事業者、または国内でサービス提供を行った国外の事業者が歳入局に申告納税を行う手続きも明確には定められていない。

B. 納税義務者に関する提案

① 国内取引に係る納税義務者

VATの登録事業者が、毎月、当該月内に課税点が生じた国内における課税取引に係る売上VATと同月内に発行されたタックスインボイスに係る仕入VATの額を、翌月または四半期末の翌月の15日までに申告書に記載し、税額を納付する義務を負う。申告書の提

出と納付先は、その事業所が所在する管轄税務署となるが、登録事業者が複数の事業所を有する場合は、それぞれの事業所ごとに申告書の提出および納税を行う。ただし、登録事業者が所轄税務署長の事前許可を得て、本店所在地の税務署で全事業所分をまとめて申告および納付を行うことも可能とする。

② 物品の輸入に係る納税義務者

物品の輸入あるいは保税倉庫または経済特別区から国内の関税区域内への物品の搬入の場合の納付義務を負うのは、通関手続を行う輸入者または輸入代理人である。VATの納付は、当該物品の通関手続に際して関税当局に対して行われる。

③ サービスの輸入に係る納税義務者

国内の事業者が国外のサービス提供者からサービスの提供を受けた場合、サービスを提供する国外の事業者にとって、サービスの提供の受益者となった国内の事業者が当該サービスに係る VAT の納付義務者となる。国外事業者から提供されたサービスに係る VAT 額は、当該サービス対価の支払い額から控除され、翌月の VAT 申告時に個別に納付するものとする。当該事業者が国内で課税事業を営む登録事業者である場合には、この際の納付申告書をタックスインボイスに代えて仕入税額控除の証憑として用いることができる。

《提案理由》

国内の課税取引および輸入取引に係る納税義務者の規定は、各国の制度で相違の見られないところである。一方、国外の事業者からのサービス提供（サービスの輸入）についての納税方法は、現状、ほとんどの ASEAN 諸国では、サービス対価の支払い時に対応する付加価値税額を対価の支払額から控除し、個別に納税するセルフアセスメント方式（タイ、インドネシア）または源泉徴収方式が採用されている（ベトナム、ラオス）。リバースチャージ方式を用いているのは、シンガポールにおける B2B のデジタルサービスに係る課税のケースのみである。リバースチャージ方式を採用する場合、国外のサービス提供者にリバースチャージの適用のあることを知らしめて、付加価値税を含むタックスインボイスの作成を要求する必要があるが、現段階では、すべての国外事業者がその要請に応じてくれる可能性は高いとは言えない。その意味で、現状では、対価支払額から直接控除するセルフアセスメント方式または源泉徴収方式の方が、実効性の高い制度である。また、納税方法としては、対価支払いの都度に個別に納付を義務付けるセルフアセスメント方式は、納税者に追加的な事務負担を強いるものであるため、翌月の VAT 申告時に同時に納付する源泉徴収方式を提案することとした。

(2) 事業者登録と免税事業者

A. ミャンマー商業税の事業者登録

商業税の納付義務を負うのは、物品の販売あるいはサービスの提供を行う全ての事業者（商業税登録事業者）であって、年間の課税売上高が Kyat 50,000,000 以上の事業者である。

上記の基準に届かない小規模事業者は、自社の物品の販売またはサービスの提供に際して商業税を課すことはできない。また、仕入先に支払った商業税は仕入税額控除の対象とすることはできず、自社の原価あるいは費用に含めることになる。

B. 事業者登録・免税事業者に関する登録

課税物品の販売あるいはサービスの提供を行う事業者で、年間の課税売上高が Kyat 50,000,000 を超える事業者は、所轄税務署において付加価値税の課税事業者登録を行う必要がある。なお、外国法人（国外の事業者）であっても、国内に固定的施設を設置したうえで物品の販売あるいはサービスの提供を行い、かつ、年間の課税売上高が Kyat 50,000,000 を超える場合にも、同様に課税事業者登録を行う。

なお、年間の課税売上高が、Kyat 50,000,000 以下の事業者は、小規模事業者として VAT の納付義務が免除されるため、自社の物品の販売またはサービスの提供に際して VAT を課すことはできない。同様に、仕入先に支払った VAT の税額控除はできず、自社の原価あるいは費用に含めることになる。

物品の販売またはサービスの提供を新たに開始する事業者は、その開始日の 15 日以上前に、所轄税務署に課税事業者登録をしなければならない。小規模事業者については、年間の課税売上高が Kyat 50,000,000 を超えることになった場合には、その超えることとなった日から 30 日以内に課税事業者登録を行わなければならない。

《提案理由》

免税事業者の免税点は、これも現行商業税の免税点に倣っている。ただし、現在の経済状況を勘案した場合、免税点が低すぎるのではないかと思料される。低すぎる免税点の場合、事務負担に堪えない小規模の事業者に対しても課税事業者としての課税義務と納付義務を負わせてしまうこととなり、結果として制度の実効性を失わせ、かつ、行政コストを引き上げることに繋がる。一方で、免税点を引き上げることは、課税事業者および課税取引の範囲を縮小させて、税収を縮小させる結果となる。日本の消費税制度では、制度導入当初において高すぎる免税点のために、益税の問題を生じさせた経験があるが、タック

スインボイス制度を導入した場合には、免税事業者には付加価値税を請求する権限が与えられないため、少なくともそのような負の効果を憂慮する必要はない。いずれにしても、制度の実効性を失わせないかぎりにおいて課税範囲を最大化できるように、経済の実態調査を行って、適切なレベルの免税点を設定することが必要である。

4. 課税標準と税率

(1) 課税標準

A. ミャンマー商業税の課税標準

商業税の課税標準について、通常、物品販売の場合には物品の販売価格が、サービスの提供の場合にはサービス価格が課税標準となり、当該金額に税率を乗じて商業税が計上される。その他の課税標準に関する留意点は以下のとおりである。

① 値引き・割戻し

物品やサービスの販売に際して、販売価格やサービス価格から差し引かれる値引や割戻しがある場合には、それらを控除した後の金額が課税標準となると考えられる。ただし、それらの値引きまたは割戻しはインボイスごとに明示されていることが前提である。

② 外貨建取引の換算

物品やサービスの対価を外貨で受け取った場合、ミャンマー・チャットに換算した金額にて申告する。換算の場合の為替レートは、原則として課税点時点でミャンマー中央銀行が公表している為替レート、取引数が多い場合にはその月の平均レートを用いることとなる。

③ 輸入取引

物品の輸入に係る商業税は、通関時点の物品のC I F 価格に関税および特別物品税を加算した額を課税標準として計算される。ここでのC I F 価格とは、物品自体の価格に、積

出し地点からミャンマーにおける通関地点までの輸送料ならびに保険料を加えた価格である。

④ 無償による物品・サービスの提供

ミャンマー商業税法においては、無償による物品またはサービスの課税標準については明確な規定が置かれていない。従って、対価を得ないで行われる物品の販売、サービスの提供は事実上で課税取引には含まれていない。

B. 課税標準に関する提案

付加価値税の課税標準は、通常、物品の販売またはサービス提供の対価として受領するまたは受領する予定の金銭等の額である。値引き・割戻し、外貨建取引の換算、物品の輸入取引などにかかる課税標準については、以下のように取り扱うこととする。

① 値引き・割戻し

物品やサービスの販売に際して、販売価額やサービス料から差し引かれる値引き、または割戻しがある場合には、それらを控除した後の金額が課税標準となる。ただし、それらの値引き、または割戻しは、タックスインボイスごとに明示されるものでなければならない。

② 外貨建取引の換算

物品やサービスの対価を外貨で請求、または受け取った場合、ミャンマー・チャットに換算した金額を課税標準として申告・納税する。ミャンマー・チャットへの換算レートは、税務当局が認める課税点時点での為替レート（中央銀行が公表する為替レート）を使用する。また、特定の日（例；前月の最終日）の為替レート、もしくは特定期間（例；前月）の平均レートを使用することも認められるが、採用する為替レートについては、少なくとも3カ月間に一度は更新されること、また、当該為替レートが内部の事業報告、会計および税額計算目的で一貫して使用されること、さらにその為替レートの決定方法が最初に当該方法を採用した会計期間の末日から少なくとも1年間は継続することが要求される。

③ 輸入取引

物品の輸入に係る付加価値税は、通関時点の物品の CIF 価格に関税その他の租税公課、コミッション、その他の関連するチャージを加算した額を課税標準として計算される。こ

こでの CIF 価格とは、物品自体の価格に、積出し地点からミャンマーの国境（通関地点）までの輸送料ならびに保険料を加えた価格である。関連当事者間の輸入取引については租税回避行為の目的があると認められる場合には、物品の市場価格や税務当局が独自に査定して賦課した価格を CIF 価格に代えて課税標準とする場合がある。

④ 無償による物品・サービスの提供

合理的な理由なく、物品の販売またはサービスの提供を無償または低廉な価格で行った場合には、市場価格により譲渡・提供したとみなして（みなし課税取引）付加価値税が課税される。ただし、ビジネス慣行上のサンプルとして顧客に提供される試供品等については、サンプル品であることが明示されている場合には、付加価値税を課す必要はない。

また、無償または低廉譲渡の場合で市場価格を課税標準として付加価値税の課税を受けた場合、当該物品を譲り受けた者あるいはサービスの提供を受けた者の側では、その仕入税額控除を適用することはできない。

《提案理由》

譲渡対価を課税標準とすることに、各国規定に相違はない。「対価」の定義は、EU 付加価値税指令で用いられている「顧客または第三者から供給者が当該供給者の見返りとして取得する、または取得する予定の対価を構成するすべての要素である」の規定を採用した。値引き・返品、外貨建て取引、輸入の場合の課税標準の規定について、各国で同様であるため、そのまま各国規定に倣うこととした。

原則としては、対価を得て行う取引が課税対象ではあるが、合理的な理由の無いままに行われた無償または低廉の取引については、各国がこのような課税回避を防止するために市場価格による「みなし課税」の規定を設けているため、これに倣った。自家消費についてタイが厳しい規定を設けており、また、インドネシアが企業内の拠点間取引にも課税する規定を設けているが、一般的な取り扱いではなく、各国において予想される不正取引に配慮した規定であると推測されるため、ここでは敢えて提案していない。

（２） 税率

A. ミャンマー商業税の税率

商業税の標準税率は5 %であるが、以下の物品およびサービスについては軽減税率が適用される。

- － 建設後の建物販売には、3%の税率が適用される。
- － 金製の宝飾品の販売または輸入には、1%の税率が適用される。

また、ミャンマーにおける重要な輸出品目である電力および原油の輸出については、通常のように輸出免税（0%課税）とはせず、それぞれ8%および5 %の税率が適用される。

B. 税率に関する提案

付加価値税の標準税率を10%とし、原則として、すべての物品およびサービスに対して一律に適用する。商業税において採用されていた軽減税率、特別税率は廃止する。

《提案理由》

現行の商業税の税率は5 %であるが、前段階税額控除が不完全なため、取引税のように税額が累積して自社のコストに含まれ、結局は販売価格に転嫁され、消費者が最終的に税負担は不明となっており、本来の税率である5%を超えている可能性も否めない。そこで、税収を確保するために、周辺諸国で多く採用されている10%を標準税率として採用することを提案したい。

また、第1部でも整理したように、軽減税率など複数税率とすることは、税務実務が複雑となり納税者の負担も大きく、また、必ずしも低所得層への救済措置として効率的なものとはならないという議論もある。そのため、単一税率を提案した。

5. 税額の計算と税額控除

(1) 課税期間と期間帰属

A. ミャンマー商業税の課税期間と期間帰属

商業税登録事業者は、各月ごとに、当月内に課税点が生じた売上商業税から仕入商業税を控除した税額を、翌月の10日までに管轄税務署へ納税する制度となっており、課税期間は、原則として1か月である。同時に、四半期申告書および年次申告書の提出も要求されている。

商業税の納税義務が生じる時点は、それぞれの取引において以下のように決定される。

① 物品の販売・サービスの提供

物品の販売またはサービスの提供の場合、以下のいずれか早い時点が課税点となる。

- － 物品の販売またはサービスの提供により現金を受領した時点
- － 物品の販売またはサービスの提供が完了し収益を認識した時点（この収益認識の時点で請求書を発行することを前提とする）

② 物品の輸入

物品の輸入に係る課税点は、物品の輸入通関の時点である。

③ サービスの輸入

サービスの輸入に係る課税時点については、ミャンマー商業税法において明確な規定はない。

B. 課税期間と期間帰属に関する提案

付加価値税の課税登録事業者は、毎月もしくは四半期ごとに（税務署への申告により選択ができる）、当該期間内に課税点が生じた売上税額と仕入税額を、同期間末日から1か月以内に申告書に記載し、申告・納税しなければならない。

また、以下のような課税点を設けることで、課税期間への帰属が決定される。

① 物品の販売・サービスの提供

物品販売またはサービス提供の課税点は、以下のうちいずれか早い時点とする。

- － 物品の引渡しまたはサービスの提供
- － 物品またはサービスの対価の受領
- － タックスインボイスの発行

② 物品の輸入

物品の輸入に係る課税点は、物品の輸入通関の時点である。

③ サービスの輸入

国外のサービス提供者に対する、当該サービスの対価の支払がなされた時点とする。

《提案理由》

課税期間は、多くの国が毎月の申告を要求している。企業側の負担を考えるならば、四半期程度とすることが望ましい。ただし、輸入企業などの仕入税額の支払いが先行して、同税額の還付を請求できる事業者にとっては、キャッシュフローの負担を軽減させる意味で短い課税期間が望ましいと予想される。そこで、各企業の状況に応じて1か月か3か月かを選択させる任意制とすることを提案した。

期間帰属の基準は、タックスインボイス方式を採用する以上、正規のタックスインボイスの発行時点を原則とするのが合理的である。ただし、対価の受領が先行するようなケース、または、物品の引渡しまたはサービスの提供から遅れてタックスインボイスが発行されるようなケースにおいては、それぞれの事象が発生した時点の早い時点を課税時点とすることが徴税の早期化の観点から有効であると考えた。

(2) 仕入税額控除の要件と制限

A. ミャンマー商業税の仕入税額控除

① 仕入税額控除の繰越しと還付

各月の商業税の納付額は、その月の売上商業税から仕入商業税を控除した金額として計算される。控除可能な仕入商業税の範囲は、事業種類ごとに以下のように規定されている。

(a) 製造業者

製造業者は完成品を販売するためにその課税年度において支払った以下の商業税を控除することができる。

- － 輸入時に輸入品の CIF 価格に対して支払った商業税

- － 他の製造業者、貿易業者または輸入業者から原材料・資材の購入に伴い支払った商業税
- － 製造過程に関連して提供を受けたサービスに対して支払った商業税

(b) 貿易業者

貿易業者は貿易事業のためにその課税年度において支払った以下の商業税を控除することができる。

- － 輸入時に輸入品の CIF 価格に対して支払った商業税
- － ミャンマー国内での材料・資材の購入に伴い支払った商業税
- － 貿易事業に関連して提供を受けたサービスに対して支払った商業税

(c) サービス業者

サービス業者はサービス事業のためにその課税年度において支払った以下の商業税を控除することができる。

- － 輸入時に輸入品の CIF 価格に対して支払った商業税
- － ミャンマー国内での材料・資材の購入に伴い支払った商業税
- － サービス事業に関連して提供を受けたサービスに対して支払った商業税

上記の仕入商業税の仕入税額控除のためには、製造業者、貿易業者またはサービス業者は商業税の支払を取引先へ行い、以下の必要書類を取引先等から入手することが必要となる。他国で採用されているようなタックスインボイス方式は採用されておらず、これらの書類の入手および作成手続は非常に煩雑であり時間を要することが多い。特に、国内取引に係る証憑である Kha Tha Kha 31 は、物品の仕入先またはサービスの提供者への対価支払いが行われた後に、これらの事業者から入手しなければならない書類であり、これらの取引先の協力が適時に得られない場合には、仕入税額の控除が遅れる結果となる。

(a) 輸入物品に係る仕入税額控除の証憑書類

- － Import Declaration Form （輸入申請書および輸入許可通知書）
- － Kha Tha Kha 32 （輸入物品に係る商業税を納付したことを証する書類）
- － Kha Tha Kha 33 （輸入者が申告時に作成する売上税額および仕入税額の要約表）
- － Kha Tha Kha 2 （商業税の課税事業者登録書）

(b) 国内取引に係る仕入税額控除の証憑書類

- － Kha Tha Kha 31 （物品の販売者・サービスの提供者が販売・提供された物品・サービスに係る商業税を納付したことを証明する書類）
- － Kha Tha Kha 33 （課税事業者が申告時に作成する売上商業税および仕入商業税の要約表）
- － Kha Tha Kha 2 （商業税の課税事業者登録書）

なお、その課税年度中に支払った仕入税額が、売上税額を超える場合には、課税年度末においてまとめて還付を請求することができる。

また、仕入商業税は同じ課税年度に発生した売上商業税のみと相殺可能となっており、控除しきれなかった仕入商業税の翌課税年度への繰越しは認められていない（当該仕入商業税は、法人所得税において損金処理が可能である）。ただし、未販売の棚卸資産のために支払った商業税は翌期に繰り越すことが可能であり、その棚卸資産が販売されたときに控除できると規定されている。

② 仕入税額控除できない仕入商業税

以下の商業税は、仕入税額控除の対象とすることはできない。

- (a) 上記①の仕入税額控除のために必要となる書類が添付できない商業税
- (b) 資本財（固定資産）の購入に際して支払われた商業税（なお、当該商業税は固定資産の一部として計上され、減価償却を通じて損金処理されることとなる）
- (c) 損害を受け販売することができなくなった商品の購入時に支払われた商業税

③ 非課税取引に係る仕入商業税

登録事業者が商業税の非課税品目の製造や販売、あるいは非課税サービスの提供を行う場合、これらのために使用する目的で購入した物品や提供を受けたサービスにかかる仕入商業税は売上商業税から控除することはできず、免税取引（0%課税取引）に係る仕入商業税のように還付請求を行うこともできない。

課税取引と非課税取引の双方を営む場合、一般の仕入項目や経費であって、それぞれの取引との関連性が明確でないものについて、税額控除すべき仕入商業税の算出方法にかかる明確な規定はない。

④ 売上商業税の修正

物品の販売後あるいはサービス提供後に、販売価格の修正や数量の変更などの事由により、請求額を修正する目的で発行されるデビットノート（増額修正）もしくはクレジットノート（減額修正）について売上商業税の納付にどのように反映するかを明確に記載した通達等は公表されていない。ただし、実務上、それらが発行された月の売上商業税に加算減算されることで処理されている。

⑤ 貸倒債権にかかる売上商業税

物品の販売およびサービスの提供により計上された売上債権が最終的に回収されないまま貸倒れとなった場合には、物品やサービスの対価とともに、売上時に売上商業税として納付された商業税については、還付または売上税額からの減額等の救済措置は設けられていない。

B. 仕入税額控除に関する提案

① 仕入税額控除の繰越しと還付

付加価値税の納付額は、各課税期間の売上税額から仕入税額を控除した金額である。ただし、課税期間中に発生した仕入税額のほうが売上税額を上回る場合、控除しきれない仕入税額は翌課税期間以降に繰り越すか、または還付を申請することができる。仕入税額の還付申請は、当該仕入税額を申告した後3か月以上経過した仕入税額の繰越額について申請することができる。還付金は、原則として申告後30営業日以内に還付されるものとする。

② 仕入税額控除の要件

仕入税額は、以下のような要件を満たすもののみが仕入税額控除の対象となる。

- (a) 物品、サービスがビジネス目的で購入されていること
- (b) 物品、サービスが課税物品、課税サービスの提供目的で購入されていること
- (c) 登録事業者が有効なタックスインボイスまたは輸入通関書類を保持していること

(d) タックスインボイスの宛名が登録事業者であること

(e) 以下に明示する「仕入税額控除が禁じられる物品・サービス」ではないこと

- － 乗用車の購入および輸入
- － 乗用車の修理、メンテナンスおよび改装に関連する費用
- － 乗用車のレンタル代金
- － 各種クラブ（レクリエーションやスポーツ目的の会員制クラブ）の入会金、会費、名義書換え料等）
- － 医療および損害保険の保険料
- － 従業員の医療費
- － 従業員の家族への福利厚生費
- － 交際費

③ 非課税取引に係る仕入税額

登録事業者が、付加価値税の課税取引と非課税取引の双方を営む場合、非課税取引に使用する目的で購入した物品や提供を受けたサービスに係る仕入税額は、課税取引の売上税額から控除することはできない。一般の支払い項目や経費であって、課税取引または非課税取引との関連性が明確でないものについては、課税取引および非課税取引の売上金額を基礎として按分計算を行い、課税取引の売上税額から控除されるべき仕入税額を算出する。ただし、課税期間（月次または四半期）の非課税取引が、課税・非課税取引の合計額の5%の金額を超えない場合には、仕入税額の全額を税額控除できる。

④ 貸倒債権に係る売上 GST

物品の販売やサービスの提供により計上された売上債権が、回収されないまま貸倒れとなった場合には、債権の貸倒れ処理が行われた課税期間の売上税額から当該貸倒債権に対応する売上税額の額を減額することができる。その場合の条件は、

- － 売上税額の計上から6か月以上経過し、債権の全額または一部が未回収であること
- － 売上税額の計上から6か月以内であっても、債務者の返済能力がないと認められたこと

ー 債権回収のための十分な措置を行っていること

ただし、償却処理を行った貸倒債権について、登録事業者がその後に債権の回収を行うことができた場合には、その回収を行った課税期間の売上税額に当該回収債権に対応する売上税額を加算しなければならない。

《提案理由》

タックスインボイス方式を採用する付加価値税制では、仕入税額控除に際しては正規のタックスインボイスを保持することが絶対的な要件となる。また、仕入税額が事業に直接関連する目的の支出に関連して発生したものであり、課税取引に対応した支出であることを前提することも共通している。また、特定の支出については、事業目的外の取引としてみなされる取引として規定することも合理的である。各国の付加価値税法では、交際費およびこれに類する費用、役員等の私的な利用に供されやすい高級乗用車等の購入・リースに係る費用、従業員の福利厚生に関する費用（これらは従業員の給与・賞与等の性格を有するものであり、本来、人的役務の提供は付加価値税の課税対象となっていない）が控除税額から除外されている。

（３） 正規のタックスインボイス

A. ミャンマー商業税の証憑

ミャンマー商業税法では、税額を証明する手段としてタックスインボイス制度は導入されておらず、前述のとおり仕入税額控除のためには以下の Ka Tha Kha 31/32 を添付する必要がある。

① 国内取引に係る証憑 (Ka Tha Kha 31)

ミャンマー国内で物品の販売またはサービスの提供を行った事業者は、顧客から回収した商業税を歳入局へ納税する必要がある。当該事業者は商業税を納付することを宣誓する書類である Ka Tha Kha 31 を 3 部作成し、顧客および所轄税務署へ各 1 部と提出し、1 部を保管する。顧客である事業者は、この Ka Tha Kha 31 を支払先より入手できない場合には仕入税額控除ができない。

② 輸入物品に係る証憑 (Kha Tha Kha 32)

ミャンマー国外から物品を輸入した事業者は、通関の際に商業税を納付する必要がある。当該事業者は商業税を納付したことを宣誓する書類である Kha Tha Kha 32 を 2 部作成し、1 部を所轄税務署へ提出し、1 部を保管する。

物品の輸入の際に支払った輸入商業税の仕入税額控除のためには Ka Tha Kha32 が必要となる。

B. タックスインボイスに係る提案

① タックスインボイスの記載事項

登録事業者は、少なくとも以下の項目を記載したタックスインボイスを発行しなければならない。

- (a) 「タックスインボイス」の表記
- (b) タックスインボイスのシリアルナンバー
- (c) 発行の日付
- (d) 販売者の名称、住所、VAT 事業者登録番号
- (e) 物品の購買者またはサービスの利用者の名称および住所
- (f) 物品またはサービスの名称および種類
- (g) 物品またはサービスの数量および税抜きの単価
- (h) 値引きの金額
- (i) 物品またはサービスの合計価額（税抜き）、税率、付加価値税額
- (j) 合計の請求額

登録事業者の発行するタックスインボイスが、標準課税取引、0%税率取引、非課税取引の複数の取引を含む場合には、インボイス上でそれぞれの取引の別を明示する必要がある。

なお、上記の記載項目のすべてを記載することが困難な事業者（小売企業等）については、管轄税務署長の許可を得ることによって、以下の項目を記載した簡易なタックスインボイスを発行することも認められる。

- (a) 「タックスインボイス」の表記
- (b) タックスインボイスのシリアルナンバー
- (c) 発行の日付
- (d) 販売者の名称、住所、事業者登録番号
- (e) 物品またはサービスの名称
- (f) 物品またはサービスの数量および税抜きの単価
- (g) 物品またはサービスの合計価額（税込み）、付加価値税額

② タックスインボイスの修正

物品の引き渡し後、あるいはサービス提供に係るタックスインボイスを発行した後に、販売価格の修正、数量の間違いなどの事由により、請求額を修正しなければならない事態が生じた場合、すでに発行したタックスインボイスをキャンセルして、新たにインボイスを再発行することは認められない。あくまで、既発行のタックスインボイスを活かしたまま、その金額のみを修正するデビットノート（増額修正）、もしくはクレジットノート（減額修正）を発行する必要がある。デビットノート、クレジットノートは売上税額または仕入税額の修正の根拠となるため、上記の正規のタックスインボイス所定の項目が記載されていないなければならない。

《提案理由》

タックスインボイスの様式、記載事項については、各国とも EU 付加価値税におけるタックスインボイスの記載要件を踏襲している。特に、「課税事業者登録番号」は、納付事業者のステータス（課税事業者か否か）の確認を行い、課税当局が税務調査を行う際の重要な鍵となる項目であり、また、「税額の区分表示」も納付すべき税額と仕入税額控除の金額を明確にするために欠かせない項目でありため、簡易インボイスにおいても記載項目として要求した。

また、発行後のタックスインボイスの記載内容の修正についても、既存のタックスインボイスを破棄するのではなく、クレジットノート、デビットノートを発行することを義務付けた。

以上

(参考文献)

1. 邦文文献

- 金子 宏著 租税法[第 23 版] (2019 年 2 月 弘文堂)
- 水野 忠恒著 体系租税法[第 2 版] (2018 年 2 月 中央経済社)
- 中里実・弘中聡浩・渕圭吾・伊藤剛志・吉村政穂著 租税法概説[第 3 版] (2020 年 5 月 有斐閣)
- 石 弘光著 消費税の政治経済学 (2009 年 1 月 日本経済新聞社)
- 水野 忠恒著 消費税の制度と理論 (1989 年 12 月 弘文堂)
- 金子 宏編 租税法の基本問題 (2007 年 11 月 有斐閣)
- 金子 宏編 租税法の発展 (2010 年 11 月 有斐閣)
- 金子 宏編 租税法理論の形成と説明 上巻・下巻 (2010 年 11 月 有斐閣)
- 溝口 史子著 EU 付加価値税の実務[第 2 版] (2020 年 8 月 中央経済社)
- あずさ監査法人編 メコン流域諸国の税務[第 2 版] (2014 年 10 月 中央経済社)
- あずさ監査法人編 東南アジア諸国の税務 (2021 年 3 月 中央経済社)

1. 英文文献

Singapore Revenue Legislation 2017, CCH Asia Pte. Ltd. (2017)

Tan How Teck/ Jimmy Oei, Singapore Master Tax Guide Handbook 2017/2018, CCH Asia Pte. Ltd. (2017)

Vincent Josef/Veerinderjeet Singh, Malaysia Master Tax Guide 2017, Commerce Clearing House (Malaysia) Sdn. Bhd.

The Revenue Code as amended up to January 2017, ACREV(2017)